

**Pontificia Universidad Católica del Perú**

**Facultad de Derecho**



**Informe sobre Resolución del Tribunal Fiscal N° 07222-3-2018  
recaída en el expediente N° 13187-2014**

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

**Autor**

Romina Giulliana del Rosario Baca Balarezo

**Revisor**

María Katia Garcia Landaburu

Lima, 2021

## **RESUMEN**

El presente informe analiza lo dispuesto por la Resolución del Tribunal Fiscal (en adelante TF) de fecha 21 de setiembre de 2018, correspondiente al expediente N° 13187-2014 que resolvió Recurso de Apelación presentado por la empresa Albis S.A.-Boticas Arcángel (en adelante la empresa) contra las Resoluciones de Determinación giradas por aportaciones al régimen contributivo de EsSalud y Resoluciones de Multa.

Los instrumentos utilizados para realizar el análisis de la resolución fueron las normas aplicables al caso en concreto, la doctrina y jurisprudencia laboral. Como conclusión, sin perjuicio de coincidir en el resultado final del TF, se constata que este último debió desarrollar en su resolución una argumentación enfocada en el contenido laboral (doctrinal y jurisprudencial), a fin de sustentar correctamente sus pronunciamientos sobre normas sustantivas laborales.

Asimismo, el TF en el presente caso pierde de vista la oportunidad de declarar la desnaturalización de conceptos no remunerativos aplicando el principio de primacía de la realidad en los supuestos de simulación.

Finalmente, se identifica la necesidad de activar la regla general de colaboración y cooperación, establecida en la Ley General de Procedimientos Administrativos (en adelante LGPA) entre SUNAT y SUNAFIL, a fin asegurar la correcta comprensión e interpretación normativa de las normas laborales y efectuar acciones conjuntas de supervisión y/o fiscalización para asegurar el cumplimiento de las obligaciones laborales.

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

## **SUMMARY**

This report analyzes the provisions of the Resolution of the TF (hereinafter TF) dated September 21, 2018, corresponding to file No. 13187-2014 that resolved Appeal filed by the company Albis SA- Boticas Arcángel (hereinafter the company) against the Determination Resolutions issued by contributions to the EsSalud tax regime and Fine Resolutions.

The instruments used to carry out the analysis of the resolution were the rules applicable to the specific case, the doctrine and labor jurisprudence. In conclusion, without prejudice to agreeing on the final result of the TF, it is found that the latter had to developed in its resolution an argument focused on the labor content (doctrinal and jurisprudential), in order to correctly support its pronouncements on substantive labor standards.

Likewise, the TF loses sight of the opportunity to declare the denaturing of non-remunerative concepts applying the principle of primacy of reality in the simulation cases in this case.

Finally, the need to activate the general rule of collaboration and cooperation, established in the General Law of Administrative Procedures (hereinafter LGPA) between SUNAT and SUNAFIL, is identified, in order to ensure the correct normative interpretation of labor standards and carry out joint actions of supervision and inspection to ensure compliance with labor obligations.

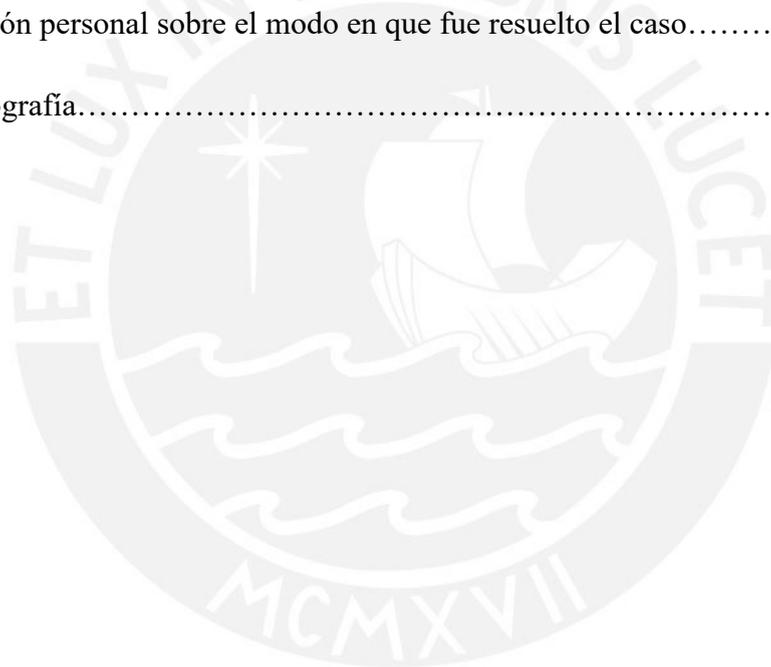
Keywords: Remuneration / Non-remunerative concepts / Denaturation / Primacy of reality / Contributions / EsSalud / SUNAT / TF (Tribunal Fiscal)

## ÍNDICE

1. Introducción.....	7
2. Justificación de la elección de la resolución.....	9
3. Hechos sobre los que versa la controversia.....	9
3.1. Identificación de los hechos que se desprenden del caso.....	9
3.2. Antecedentes.....	10
3.3. Reclamación y Resolución de Primera Instancia.....	11
3.4. Apelación y Resolución del Tribunal Fiscal.....	11
4. Identificación de los problemas jurídicos del caso.....	13
4.1. Problemas principales.....	13
4.2. Problemas secundarios.....	13
5. Identificación del marco jurídico aplicable.....	14
5.1. Nivel constitucional.....	14
5.2. Nivel legal.....	14
6. Lineamientos para el análisis del caso.....	14
6.1. Conceptos del artículo 19 de la LCTS desarrollados por la resolución del TF.....	14
6.2. ¿De qué manera el TF realizó el análisis de la naturaleza de los conceptos no computables para determinar la base de cálculo de las aportaciones a EsSalud?.....	15
7. Posición fundamentada sobre los problemas del expediente.....	16
8. Análisis de los problemas secundarios.....	17

8.1. Primer problema secundario: ¿Los reparos por aportaciones a EsSalud confirmados por el TF pueden impactar en beneficios sociales?.....	17
8.2. Segundo problema secundario: ¿Puede la SUNAT aplicar el principio de primacía de la realidad para identificar la desnaturalización de conceptos no remunerativos y declarar supuestos de simulación en sus procedimientos de fiscalización por aportes a EsSalud?.....	19
8.2.1. La desnaturalización de conceptos no remunerativos en aplicación del principio de primacía de la realidad dentro de fiscalizaciones tributarias.....	20
8.2.2. La declaración de simulación en aplicación del principio de primacía de la realidad dentro de fiscalizaciones tributarias.....	21
9. Análisis de los problemas principales.....	23
9.1. Primer problema principal: ¿Cómo determinar si un pago es remunerativo para incluirlo en la base de cálculo de aportes a EsSalud?.....	23
9.1.1. Gratificaciones extraordinarias u otros pagos que perciba el trabajador ocasionalmente a título de liberalidad del empleador.....	25
9.1.2. El valor del transporte, siempre que este supeditado a la asistencia al centro de trabajo y que razonablemente cubra el respectivo traslado.....	27
9.1.3. La asignación o bonificación por educación, siempre que sea un monto razonable y se encuentre debidamente sustentada.....	28

9.1.4. Las asignaciones o bonificaciones por cumpleaños, matrimonio, nacimiento de hijos, fallecimiento y aquellas de semejante naturaleza.....	30
9.1.5. Todos aquellos montos que se otorgan al trabajador para el cabal desempeño de su labor o con ocasión de sus funciones que razonablemente cumpla con tal objetivo y no constituya beneficio o ventaja patrimonial.....	31
9.2.Segundo problema principal: ¿Es suficiente determinar el carácter contraprestativo de los conceptos no remunerativos otorgados por la empresa para calificarlos como remuneración?.....	33
10. Posición personal sobre el modo en que fue resuelto el caso.....	35
11. Bibliografía.....	36



## **1. Introducción**

Nuestro país históricamente mantiene altos niveles de informalidad y formalidad precarizada que limitan el acceso a la seguridad social. La falta de cobertura efectiva de los seguros sociales en el Perú constituye una preocupación importante para los decisores de políticas públicas.

Lo señalado hace necesaria la intervención del Estado para garantizar el acceso a las prestaciones de salud y pensiones a través de normas y políticas que aseguren su continuidad.

Es así como se genera la necesidad de centralizar el cobro y fiscalización en un ente especializado para elevar la recaudación y mejorar la formalización laboral, por ello mediante la Ley N° 27038 quedó establecido en forma incuestionable la aplicación del Código Tributario (en adelante CT) para recaudar y fiscalizar en general las aportaciones al EsSalud y a la Oficina de Normalización Previsional (en adelante ONP).

Es pues que desde ese momento “comenzó una orientación hacia la tributarización del Derecho Laboral que implica emplear las herramientas tributarias (inspecciones, multas, etc.) sustentadas en normas sustantivas laborales” (Toyama, 1999, p. 10).

En esta coyuntura aparece el rol de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (en adelante SUNAT) y el Tribunal Fiscal (en adelante TF) como nuevos actores en el ámbito laboral al determinar los conceptos que ingresan dentro de la base imponible para las aportaciones a EsSalud y, por consiguiente, calificando los beneficios como remuneraciones.

Lo mencionado se muestra en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07222-3-2018 recaída en el expediente N° 13187-2014 que analizaremos a lo largo del presente informe. En dicha resolución, la SUNAT inicia fiscalización a la empresa Albis S.A. (en adelante la empresa) y finalmente el TF mantiene los reparos sobre conceptos no incluidos en las bases de cálculo de EsSalud por el valor de S/. 6,132,563.00.

Sobre los reparos declarados por SUNAT, la empresa manifiesta interpretación errónea de los conceptos no remunerativos del artículo 19 de la Ley de compensación por tiempo de servicios y el TF, en última instancia administrativa, confirma los reparos

indicando, en términos generales, que ninguno de los beneficios entregados cumple con la debida sustentación.

Frente a esta controversia, los problemas principales radican en cómo determinar si un pago es remunerativo para incluirlo en la base de cálculo de aportes a EsSalud y si es suficiente identificar el carácter contraprestativo de los beneficios otorgados por el empleador para calificarlos como remuneración.

Es así, que el objetivo del presente informe es evidenciar que, si bien el TF en su rol fiscalizador repara de manera acertada los beneficios entregados a los trabajadores de la empresa, el mismo debería realizar un análisis adecuado de los conceptos no remunerativos haciendo uso de las herramientas del Derecho Laboral, a fin de no distanciarse de las normas laborales y las instituciones del Derecho Laboral.

Las herramientas del Derecho Laboral utilizadas en el presente informe son la doctrina y jurisprudencia con la finalidad de desarrollar cada uno de los conceptos presentados por la empresa como no remunerativos para lograr identificar la naturaleza real de los beneficios y su nexos con las pruebas presentadas.

A título de conclusión, se verifica que los pronunciamientos de SUNAT y/o el TF son relevantes para las relaciones laborales, ya que los mismos impactan de manera directa en las políticas remunerativas de la empresa y, por tanto, en los ingresos de los trabajadores.

Asimismo, es importante tener presente que los pronunciamientos en los que se reparan conceptos de naturaleza laboral pueden ser utilizados por los trabajadores para presentar demandas por reintegros de beneficios sociales.

Por esta razón, la autoridad administrativa tributaria en sus distintas instancias debe realizar un análisis sistemático de las normas para la determinación de reparos por aportes a EsSalud a la luz de la doctrina y jurisprudencia laboral, ya que con pronunciamientos alejados del ámbito laboral podría perjudicar gravemente a cualquiera de las partes en la relación laboral.

Sin perjuicio de lo señalado, tomando como base una adecuada comprensión de disposiciones laborales para su actuación, el TF podría declarar la desnaturalización de conceptos no remunerativos en aplicación de la primacía de la realidad frente a

supuestos de simulación y advertir a SUNAFIL a fin de resguardar los derechos de los trabajadores.

## **2. Justificación de la elección de la resolución**

La sentencia del Tribunal Fiscal recaída en el expediente N° 13187-2014 constituye una muestra de que SUNAT analiza y aplica normas de naturaleza laboral en las fiscalizaciones sobre aportes a la seguridad social pudiendo con ello determinar consecuencias económicas para las partes en la relación laboral (mayores cargas para los empleadores y/o menores ingresos para los trabajadores).

En el caso materia de informe, la autoridad tributaria no ha realizado un análisis adecuado de los conceptos remunerativos y no remunerativos para determinar la base imponible sobre la cual se generan las aportaciones del régimen contributivo de la seguridad social en salud, ya que no hace uso de los criterios doctrinales y jurisprudenciales de carácter laboral para abordar cada uno de los conceptos que fiscaliza.

Por lo señalado, es oportuno analizar y evaluar cómo se aplican los conceptos laborales en el ámbito tributario a través de una perspectiva crítica a fin de determinar un adecuado marco conceptual garantizando el contenido esencial de las instituciones del Derecho Laboral en las fiscalizaciones tributarias sobre aportaciones a EsSalud en las que se evalúan las calificaciones normativas de los conceptos entregados a los trabajadores.

## **3. Hechos sobre los que versa la controversia**

### **3.1. Identificación de los hechos que se desprenden del caso**

Es necesario precisar que la descripción que realiza el TF de los hechos vinculados al caso es escasa<sup>1</sup>. Sin perjuicio de lo indicado, en base a la información contenida en la resolución en revisión, el presente informe tiene por finalidad el desarrollo de los sucesos relacionados al procedimiento utilizando un criterio analítico de los argumentos utilizados por el TF y su relación con las pruebas presentadas por la empresa.

---

<sup>1</sup> Al intentar obtener el expediente completo por acceso a la información, el mismo se negó por reserva tributaria y el deber de confidencialidad de la información manejada por la administración tributaria.

### 3.2. Antecedentes

La empresa es fiscalizada por la SUNAT respecto a las obligaciones tributarias correspondientes a las aportaciones del régimen contributivo de la seguridad social en salud por los periodos de enero a diciembre de 2011.

A estos efectos, durante el procedimiento de fiscalización, se solicita a la empresa exhibición de documentación sustentatoria; y, esta mediante escritos de fechas 5, 7, 14 y 15 de agosto de 2013 presenta una serie de normas y disposiciones internas como sustento a cada uno de los conceptos auditados<sup>2</sup>.

Luego del análisis de la información presentada, la SUNAT emitió Resoluciones de Determinación por aportaciones al régimen contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2011 y Resoluciones de Multa por la infracción del numeral 1 del artículo 178° del CT, determinando los siguientes reparos:

Concepto	Reparo SUNAT
Gratificación extraordinaria	S/683,911.00
Gratificaciones especiales y voluntarias	S/554,037.00
Bono de productividad	S/287,859.00
Bono vacacional	S/817,691.00
Asignación por educación	S/34,067.00
Bonificación por educación	S/2,216,262.00
Bonificación por transporte	S/5,263,554.00
Bono producción marca propia, línea propia, bono consolidado y bono línea de consumo	S/622,966.00
Bonificación por vestuario	S/949,837.00
Bonificación por lavado de uniforme	S/1,078,906.77
<b>Total</b>	<b>S/6,132,563.00</b>

<sup>2</sup>Norma para conceder conceptos no remunerativos, norma sobre pago de gratificaciones extraordinarias, disposiciones de Gerencia General Albis, norma interna sobre pago de bono de productividad, norma interna sobre pago de bonificación vacacional, norma interna sobre pago de asignación por educación, norma interna sobre pago de asignación por educación.

Además, la SUNAT efectuó reparos por aportes voluntarios a la AFP y por la bonificación por cumpleaños entregados a los trabajadores.

### **3.3.Reclamación y Resolución de Primera Instancia**

La empresa presenta Recurso de Reclamación contra las Resoluciones de Intendencia y Multa alegando errores de interpretación de la SUNAT sobre los conceptos de naturaleza remunerativa y solicita que los montos entregados a sus trabajadores se mantengan fuera de la base de cálculo para determinar las aportaciones al régimen contributivo de la seguridad social. Asimismo, acepta los reparos por aportes voluntarios a la AFP.

Con fecha 30 de junio de 2014, la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la SUNAT emite la Resolución de Intendencia N° 0150140011394 declarando infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación y Resoluciones de Multa. Ello, considerando que en ninguno de los conceptos materia de revisión se cumple con los requisitos establecidos en el artículo 19 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios (en adelante LCTS) T.U.O. aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR, en el que se regulan las remuneraciones no computables. Igualmente, levanta el reparo sobre la bonificación por cumpleaños.

### **3.4.Apelación y Resolución del Tribunal Fiscal**

La empresa solicita se declare la nulidad del procedimiento administrativo y se dejen sin efecto los reparos determinados por la SUNAT dado que el procedimiento sancionador fue iniciado de manera irregular. Al respecto, alega una interpretación errónea de los conceptos estipulados en el artículo 19 de la LCTS al señalar que los beneficios materia del cuestionamiento no tienen naturaleza remunerativa y deben mantener su condición de remuneración no computable, conforme lo siguiente:

- El hecho de que las **gratificaciones extraordinarias y las gratificaciones especiales y voluntarias** estén registradas en una misma casilla de la planilla no les confiere *per se* la periodicidad.
- El otorgamiento **del bono de productividad y los bonos de producción marca propia, línea propia, bono consolidado y bono línea de consumo** se sustentan únicamente en el resultado general de la actividad empresarial sin

haberse exigido previamente el cumplimiento de objetivos individuales.

- La **bonificación por transporte** se otorga como incentivo para el traslado diario del personal que presta atenciones a clientes internos y externos. La bonificación es variable y se otorga en función a la remuneración y días laborados informados por jefatura.
- Los conceptos de **bonificación escolar y asignación por educación** se otorgan con el fin de atender los gastos educativos de los trabajadores y sus hijos. Los montos entregados son razonables en cuanto no exceden los gastos educativos de los trabajadores y de sus dependientes directos, sin importar si se trata de montos variables o mínimos.
- El **bono vacacional** no deriva de la prestación efectiva de servicios, sino de otro factor como es el hecho que los trabajadores se encuentren gozando de periodo vacacional.
- Las **bonificaciones por vestuario y por lavado de uniforme** se otorgan en calidad de condición de trabajo dado que el personal presta atención a clientes externos y/o internos debiendo encontrarse correctamente vestidos como condición. Asimismo, alega que la forma de cálculo vinculada a la remuneración y la asistencia no desnaturaliza la calidad de condición de trabajo.

Con fecha 21 de setiembre de 2018, el TF resuelve revocar la Resolución de Intendencia de 30 de junio de 2014, en el extremo de reparo por asignación por educación de un trabajador por el monto de S/. 1,420.00 y multa vinculada; y, la confirma en lo demás que contiene.

Así, el TF centra su análisis en la naturaleza de los conceptos materia de reparo y la necesidad de tener en cuenta los principios de razonabilidad y debida sustentación fundamentando su fallo en los siguientes argumentos:

- Se evidencia de los PDT de la planilla 2008, 2009 y 2010 que los conceptos **gratificación extraordinaria y gratificaciones especiales y voluntarias** se entregaron sólo a 85 trabajadores del total de la planilla (5900 trabajadores) en periodos consecutivos. Además, no se cumple con sustentar que causas dan origen a la entrega de gratificaciones en cada uno de los años, por tanto, no se cumple con el requisito de ocasionalidad establecido por ley.
- De las políticas presentadas por la empresa se evidencia que los conceptos

**bono de productividad, bono producción marca propia, línea propia, bono consolidado y bono línea de consumo** tienen carácter contraprestativo, ya que se entregan en reconocimiento al desempeño. Por lo tanto, no se cumple con el requisito de liberalidad y/o discrecionalidad establecidos en la ley.

- El informe del jefe inmediato reportando la asistencia para el otorgamiento de la **bonificación por transporte** no acredita que los montos otorgados hayan sido empleados para la asistencia al centro de trabajo. Si bien los montos resultan razonables, los mismos no se encuentran debidamente sustentados.
- Los documentos presentados para sustentar la entrega del concepto **asignación por educación** son insuficientes (el beneficio se entrega a 33 trabajadores y solo sustenta la entrega para uno de ellos). Por otro lado, en cuanto a la entrega de la **bonificación por educación**, si bien los montos otorgados resultan razonables, no se cumple con la debida sustentación, por lo que corresponde mantener el reparo.
- El **bono vacacional** no se entrega a la totalidad de trabajadores y tiene como finalidad reconocer el papel del trabajador en los resultados de la empresa. Por ende, corresponde otorgarle carácter remunerativo e incluirlo en la base imponible.
- La empresa no acredita que los conceptos de **bonificación por vestuario y bonificación por lavado de uniformes** se entregaron para el cabal desempeño de las labores. El referido beneficio no se entrega a la totalidad de los trabajadores.

#### **4. Identificación de los problemas jurídicos del caso**

Del estudio y análisis de la presente resolución, se identifican dos problemas principales y dos problemas secundarios.

##### **4.1. Problemas principales**

- a) ¿Cómo determinar si un pago es remunerativo para incluirlo en la base de cálculo de aportes a EsSalud?
- b) ¿Es suficiente determinar el carácter contraprestativo de los conceptos no remunerativos para calificarlos como remuneración?

##### **4.2. Problemas secundarios**

- a) ¿Los reparos en aportaciones a EsSalud confirmados por el TF pueden impactar en beneficios sociales?

- b) ¿Puede SUNAT aplicar el principio de primacía de la realidad para identificar la desnaturalización de conceptos no remunerativos y declarar supuestos de simulación en sus procedimientos de fiscalización por aportes a EsSalud?

## **5. Identificación del marco jurídico aplicable**

### **5.1. Nivel Constitucional**

- Artículo 24 de la Constitución Política del Perú

### **5.2. Nivel Legal**

- Artículos 4, 6 y 7 del Decreto Supremo N° 003-97-TR, Texto único ordenado del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral.
- Artículos 9, 10, 16 y 19 Decreto Supremo N° 001-97-TR, Texto único ordenado de la Ley de compensación por tiempo de servicios.
- Artículos 7 del Reglamento de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por Decreto Supremo N° 004-97-TR.
- Artículo 10 del Decreto Supremo N° 001-96-TR, Reglamento de la Ley de Fomento de Empleo.
- Artículo 6 de la Ley N° 26790, Ley de la Modernización de la Seguridad Social.
- Normas IX y XVI del Título Preliminar del Código Tributario, Decreto Supremo N° 133-2013-EF.
- Artículo I del título preliminar de la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General.

## **6. Lineamientos para el análisis del caso**

### **6.1. Conceptos del artículo 19 de la LCTS desarrollados por la Resolución del TF**

- Gratificaciones extraordinarias u otros pagos que perciba el trabajador ocasionalmente, a título de liberalidad del empleador (literal a).
- El valor del transporte, siempre que esté supeditado a la asistencia al centro de trabajo y que razonablemente cubra el respectivo traslado (literal e).
- La asignación o bonificación por educación, siempre que sea por un monto

razonable y se encuentre debidamente sustentada (literal f).

- Las asignaciones o bonificaciones por cumpleaños, matrimonio, nacimiento de hijos, fallecimiento y aquéllas de semejante naturaleza (literal g).
- Todos aquellos montos que se otorgan al trabajador para el cabal desempeño de su labor o con ocasión de sus funciones, tales como movilidad, viáticos, gastos de representación, vestuario y en general todo lo que razonablemente cumpla tal objeto y no constituya beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador (literal i).

## **6.2.¿De qué manera el TF realizó el análisis de la naturaleza de los conceptos no computables para determinar la base de cálculo de las aportaciones a EsSalud?**

De la revisión de la resolución en análisis, se aprecia que el TF, a fin de interpretar los literales a), e), f), g), e i) del artículo 19 de la LCTS emplea el criterio tecnicista de interpretación jurídica. Este criterio de interpretación se basa exclusivamente en el Derecho, como lenguaje usual y técnico; “siendo sólo relevantes los aspectos contenidos en el texto normativo (literalidad y ratio legis) y los que lo rodean (antecedentes jurídicos y sistemática), no siendo relevantes los conceptos extrajurídicos como los fines o valores que se pretenden alcanzar con dicho texto normativo” (Donayre, Gabriel. 2014. p.188).

Considerando lo señalado, para el análisis del literal a) del artículo 19 de LCTS, el TF utiliza el método de interpretación sistemático, según el cual “su “qué quiere decir” sea esclarecido por los elementos conceptuales propios de tal estructura normativa” (Rubio, 2012, p.245) y el método histórico al apoyar su fundamentación en opiniones doctrinarias.

Asimismo, el TF para el análisis de los literales e), f), g) e i) centra su interpretación en la literalidad de cada uno de los apartados legales y en lo mencionado por la jurisprudencia administrativa del propio TF.

## **7. Posición fundamentada sobre los problemas del expediente**

La remuneración se encuentra reconocida en el artículo 24 de la Constitución Política del Perú<sup>3</sup>, por lo tanto, no sólo es un elemento esencial del contrato de trabajo, sino constituye un derecho fundamental (Chacaltana y Chienda, 1999).

En el ámbito legal, el artículo 6 de la Ley de Productividad y Competitividad laboral (en adelante LPCL), aprobada por Decreto Supremo N° 003-97-TR, establece que es remuneración “para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualesquiera sean la forma o denominación que se les dé, siempre que sea de su libre disposición”.

Asimismo, la LPCL, a través de su artículo 7 desarrolla a título de exclusión aquellas prestaciones económicas que no son remuneración para ningún efecto legal haciendo expresa referencia a los artículos 19 y 20 de la LCTS (con la única excepción del impuesto a la renta que rige por sus propias normas).

Los conceptos no remunerativos contemplados en los artículos referidos tienen vocación general siendo aplicables en todas las ramas del derecho. Es decir, su aplicación se extiende a temas tributarios, con excepción de lo desarrollado por la Ley del Impuesto a la Renta que se rige por sus propias reglas.

Frente a la aplicación general de los conceptos no remunerativos y el traslado a la SUNAT de la facultad de fiscalización sobre aportaciones, se constata la presencia de un nuevo actor, quien mediante herramientas tributarias sustenta sus pronunciamientos en normas sustantivas laborales aplicando los artículos desarrollados precedentemente.

Si bien el rol de la SUNAT es fundamental a efectos de asegurar ingresos que contribuyan con la continuidad de la Seguridad Social, el TF debería determinar la base imponible para aportes a EsSalud haciendo uso de la normativa y características conceptuales propias de la remuneración en el Derecho Laboral con el fin de evitar la afectación a la estructura y eficacia de las relaciones laborales o aplicación en contrario de las normas de carácter laboral.

---

<sup>3</sup> El artículo 24 de la Constitución de 1993 indica que: “El trabajador tiene derecho a una remuneración equitativa y suficiente, que procure, para él y su familia, el bienestar material y espiritual. El pago de la remuneración y de los beneficios sociales del trabajador tiene prioridad sobre cualquiera otra obligación del empleador. Las remuneraciones mínimas se regulan por el Estado con participación de las organizaciones representativas de los trabajadores y de los empleadores”.

Determinar un ingreso como remunerativo en instancias administrativas genera un impacto legal y económico relevante, ya que de esta calificación depende que los conceptos entregados a los trabajadores no sólo formen parte de la base de cálculo de aportes, sino abre la posibilidad a reclamos frente al recalcule de beneficios sociales. Por ello, es fundamental un análisis minucioso y adecuado de la naturaleza de todos los conceptos entregados a los trabajadores sin perder de vista las instituciones del Derecho Laboral.

Finalmente, es fundamental que en los casos en los que el TF determina reparos a las bases de cálculo de los aportes a EsSalud, al identificar el uso simulado de los artículos 19 y/o 20 de la Ley de CTS, aplique el principio de la primacía de la realidad y entregue reporte inmediato a las autoridades de trabajo.

## **8. Análisis de los problemas secundarios**

### **8.1. Primer problema secundario: ¿Los reparos por aportaciones a EsSalud confirmados por el TF pueden impactar en beneficios sociales?**

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

Sobre esta disposición, Mónica Pizarro señala “que la remuneración y los beneficios sociales constituyen conceptos distintos, pero complementarios que agruparían a todas las percepciones que son entregadas al trabajador que el ordenamiento considera necesario proteger a través del privilegio del crédito “salarial” (2018, p.138).

En ese sentido, debido a la protección constitucional que el legislador otorga a los beneficios sociales, corresponde que el empleador realice no sólo el pago oportuno de los mismos, si no que a efectos de su determinación respete las regulaciones establecidas para sus bases de cálculo.

En la legislación peruana, se identifica que para el cálculo de beneficios sociales (CTS, utilidades, gratificaciones, etc.), la remuneración de referencia es la remuneración básica y todas las cantidades que regularmente perciba el trabajador, en dinero o en

especie, como contraprestación de su labor, cualquiera sea la denominación que se le dé, siempre que sea de su libre disposición, en concordancia con el artículo 6 de la LPCL.

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

Sobre ello, la Corte Suprema se ha manifestado en la Casación laboral N° 4764-2016, Cusco del 25 de mayo de 2017:

*“(…) Asimismo, debe de tenerse en cuenta de que la remuneración base de cálculo de los beneficios sociales está compuesta por la remuneración básica y de todas las cantidades que en dinero o en especie perciba el trabajador como contraprestación por su trabajo, sin importar su origen o la denominación que se les dé, siempre y cuando sean de su libre disposición. Se encuentran excluidos aquellos conceptos previstos en el artículo 19 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 650, Ley de Compensación por Tiempo de Servicios.”*

Tomando como base lo desarrollado, debemos preguntarnos si frente a los reparos de la SUNAT por aportes a EsSalud nos encontramos con supuestos de desnaturalización de conceptos no remunerativos.

Al respecto, debemos iniciar indicando que la consecuencia directa de un reparo por aportes a EsSalud es que los conceptos declarados como no remunerativos pasen a formar parte de su base de cálculo, por consiguiente, se genera la obligación de un mayor aporte para el empleador. Sin embargo, ¿esto puede ser tomado como un supuesto de desnaturalización que involucre el recálculo de beneficios sociales?

Si bien la SUNAT no declara de manera directa la desnaturalización de los conceptos no remunerativos, lo cierto es que, en términos prácticos, determina que se trata de remuneración computable. Por consiguiente, lo entregado por los empleadores cae dentro de lo establecido en el artículo 6 de LPCL y deviene en remuneración.

Atendiendo lo señalado, frente al reparo de conceptos no remunerativos por aportaciones a EsSalud, sí nos encontramos con supuestos de desnaturalización a pesar de que la misma no sea declarada como tal por SUNAT.

Así, es posible que, frente a los reparos en aportes a EsSalud, la información contenida en las resoluciones de SUNAT sirva como sustento a los trabajadores para reclamar a nivel judicial el recálculo de beneficios sociales, ya que los conceptos materia de inspección se terminan convirtiendo en remuneración para todo efecto legal. En palabras de Jorge Toyama, dicha apreciación no es gratuita, “ya que se podrán determinar mayores derechos patrimoniales al trabajador en una eventual demanda por pago de beneficios sociales” (2008, p.276).

Sobre este último supuesto, la Corte Suprema se ha pronunciado en la Casación N° 2510-2016 LIMA del 9 de mayo de 2017:

*“(…) Si bien los conceptos de racionamiento, movilidad y escolaridad- normativamente- no integran la remuneración computable, sin embargo, de las boletas de pago (...), se colige que el actor ha percibido por conceptos de racionamiento y movilidad en un nivel superior al promedio. En consecuencia, (...) **deben constituir parte de la remuneración computable en el periodo correspondiente, respecto del periodo en que deben computarse para efectos de liquidar la Compensación por Tiempo de Servicios**”.* (Negrita, cursiva y subrayado nuestro).

Igualmente, en la Casación N° 18615-2015-LIM del 12 de julio de 2017:

*“(…) En relación a las bonificaciones por productividad gerencial y productividad brindados por el empleador, se aprecia que el demandante percibió dichos bonos en forma regular, ordinaria y permanente (...) **por ello debe incluirse dentro de la base de cálculo de las gratificaciones anuales y compensación por tiempo de servicios** a favor de la accionante.* (Negrita, cursiva y subrayado nuestro).

**8.2.Segundo problema secundario: ¿Puede la SUNAT aplicar el principio de primacía de la realidad para identificar la desnaturalización de conceptos no remunerativos y declarar supuestos de simulación en sus procedimientos de fiscalización por aportes a EsSalud?**

### **8.2.1. La desnaturalización de conceptos no remunerativos en aplicación del principio de primacía de la realidad dentro de fiscalizaciones tributarias**

Las normas imperativas que estructuran el ordenamiento laboral conceden una serie de beneficios a los trabajadores, lo mismo que supone un riesgo de incumplimiento por parte del empleador. De modo que, pueden darse situaciones en las que “existan los incumplimientos indirectos en los que se genere un ocultamiento de la vulneración” (Neves, 2003, p. 36).

En estas situaciones surge el llamado principio de primacía de la realidad privilegiando lo que sucede en el campo de los hechos sobre los que puedan contener los documentos (Plá, 1979, p.243). Esto quiere decir según Alarcón *et al*, 2016 que:

“El principio de primacía de la realidad se traduce en caso de discordancia de lo que ocurre en los hechos y de lo que se deriva de los documentos o actos jurídicos, debe optarse por lo primero, ya que es lo que realmente sucede, en detrimento de lo segundo. Así, la noción del principio tiene como premisa la prevalencia de aquello que existe en la realidad, lo cual determinará la institución o consecuencia jurídica que deba resultar aplicable”.

La primacía de la realidad ha sido tratada y usada con mayor frecuencia en el ámbito laboral, tal es así que, en la regulación de la inspección del trabajo, este principio es mencionado de manera expresa en el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 910, Ley General de Inspección del Trabajo y Defensa del Trabajador, como uno de los principios generales rectores.

Asimismo, en el artículo 2° de la Ley General de Inspección se establece que, en caso de discordancia entre los hechos constatados y los hechos reflejados en los documentos formales debe siempre privilegiarse los hechos constatados.

Por otro lado, es preciso señalar que el principio de primacía de la realidad ha sido aplicado por la SUNAT y el TF en diversas fiscalizaciones e incluso ha sido utilizado en

sus distintas respuestas a consultas institucionales<sup>4</sup>. Por tanto, este principio no es nuevo para dichas instituciones.

Si bien en procedimientos administrativos en los que se declaran reparos sobre conceptos no remunerativos, SUNAT o el TF no utilizan la primacía de la realidad, sí es relevante que haga uso de dicho principio para declarar la desnaturalización de beneficios.

En términos fácticos y a la luz del caso en concreto, la empresa pretende “calificar una situación jurídica que no guarda conformidad con su naturaleza, provocando el sometimiento a un régimen jurídico que no le es pertinente” (Neves, 2003, p.36).

En ese sentido, corresponde que el TF aplique el principio de primacía de la realidad para evitar el uso indebido de conceptos no remunerativos por parte de la empresa al tratar encubrir remuneración en perjuicio de los trabajadores.

### **8.2.2. La declaración de simulación en aplicación del principio de primacía de la realidad dentro de fiscalizaciones tributarias**

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

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

---

<sup>4</sup> En la Resoluciones 2262-2-2003, N° 2262-1-2003 y la N° 02172-8-2011, entre otras, el TF ha dejado establecido que para determinar la existencia de una relación laboral debe verificarse la concurrencia de los elementos esenciales del contrato de trabajo, como son la prestación personal de servicios, pago de una remuneración y la existencia de subordinación, y que respecto a este último elemento debe estarse a la naturaleza de los servicios prestados y al principio de la primacía de la realidad.

Como es de notar, la consecuencia tributaria que le corresponde a la calificación económica de los hechos dictada la norma XVI es la simulación, esta institución supone que el contribuyente concrete un hecho que se encuentra subsumido en cierta hipótesis de incidencia. Para ocultar el hecho real, “el deudor simula o aparenta la realización de otro acto, recurriendo a ciertos documentos legales tales como contratos, comprobantes de pago, etc., con el propósito de reducir o eliminar la carga tributaria” (Robles, Ruiz de Castilla, Villanueva y Bravo, 2016).

De manera que, esta cláusula anti elusiva es una especie de primacía de la realidad desde una perspectiva tributaria al pretender con ella determinar la naturaleza real del hecho imponible para que a los actos que SUNAT califica como simulados les corresponda la aplicación de una norma tributaria.

En atención a lo señalado, corresponde preguntarnos si en fiscalizaciones tributarias correspondientes a reparos en la determinación de la base imponible para los aportes a EsSalud, la SUNAT debe aplicar la norma XVI o la primacía de la realidad.

La norma XVI califica los hechos para aplicar las consecuencias propias de la norma tributaria; sin embargo, en procedimientos de fiscalización de SUNAT en los que se determinan reparos de conceptos no remunerativos para incluirlos en la base de cálculo de los aportes a EsSalud se aplican normas de carácter laboral (naturaleza remunerativa de los conceptos laborales entregados a los trabajadores para incluirlos en la base de cálculo, en aplicación al artículo 6 de la Ley N° 26790, Ley de la Modernización de la Seguridad Social<sup>5</sup>).

La primacía de la realidad es también calificada como “principio antifraude” (Cornaglia, 2001, p.205) y su misión fundamental es, según Juan Orsini:

“desactivar los mecanismos por los cuales se pretende evadir la aplicación de las normas laborales imperativas de derecho necesario para evitar las consecuencias y los costos que ellas traen aparejados para el empleador (primacía de los hechos sobre las formas). Del mismo modo, el principio impone que se asigne relevancia exclusivamente a la situación material descrita por una norma, con prescindencia de las figuras jurídicas que la

---

<sup>5</sup> “Artículo 6.- APORTES Los aportes por afiliación al Seguro Social de Salud son de carácter mensual y se establecen de la siguiente forma: a) Afiliados regulares en actividad: El aporte de los trabajadores en actividad, incluyendo tanto los que laboran bajo relación de dependencia como los socios de cooperativas, equivale al 9% de **la remuneración o ingreso** (...)”. (Negrita y subrayado nuestro).

hubiera determinado (primacía de los hechos sobre el derecho)” (2010, p.504).

Por tanto, se identifica que en las fiscalizaciones tributarias que versan sobre la determinación de la base de cálculo en las aportaciones de EsSalud, los supuestos de hipótesis de incidencia tributaria se estructuran en normas laborales. Por consiguiente, es posible que se efectivice el empleo del principio de primacía de la realidad sobre la norma XVI como principio rector que sostiene la calificación del hecho.

## **9. Análisis de los problemas principales**

### **9.1. Primer problema principal: ¿Cómo determinar si un pago es remunerativo para incluirlo en la base de cálculo de aportes a EsSalud?**

La celebración de un contrato de trabajo genera una serie de derechos y obligaciones para los firmantes como consecuencia de la relación laboral. El trabajador debe ejecutar la labor encomendada y el empleador deberá remunerarlo.

El artículo 4 de la LPCL indica que en toda prestación de servicios remunerados y subordinados se presume, salvo prueba en contrario, la existencia de un contrato de trabajo por tiempo indeterminado.

En ese sentido, se identifican tres elementos esenciales del contrato de trabajo: i) prestación personal de servicios, ii) remuneración y iii) subordinación. Sin embargo, a efectos del presente informe se desarrollará únicamente la noción de remuneración.

Tanto la doctrina nacional como extranjera han determinado que la remuneración es un elemento esencial del contrato de trabajo (Pizarro M., 2006, Alonso M. 1988, Neves, J. 2009). Adicionalmente, conforme lo mencionado anteriormente, la misma constituye un derecho fundamental reconocido por el artículo 24 de la Constitución de 1993.

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

En el ámbito nacional, el artículo 6 de la LPCL tienen una definición concreta sobre remuneración al señalar que “para todo efecto legal es el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o especie, cualquiera sea la forma o denominación que se les dé, siempre que sea de su libre disposición”.

El referido apartado legal restringe el concepto remuneración, pues acoge la tesis del carácter contraprestativo condicionándolo a que sea de libre disponibilidad para el trabajador. En esa línea, lo establece Elmer Arce (2008, p. 331) al indicar que “si bien a primera impresión pareciera que acoge un criterio amplio de remuneración, a través de las fórmulas “íntegro de lo que el trabajador recibe” (...), al precisar luego que se refiere a los servicios prestados, sólo calzarán como tal aquellos conceptos que retribuyan los servicios realizados”.

Así, si bien la ley, acoge el carácter contraprestativo de la remuneración, también se ha regulado su pago en oportunidades en las que no existe trabajo efectivo, por ejemplo: vacaciones, 20 primeros días de descanso médico, reposición, etc.

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

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

A lo señalado, debemos agregar lo regulado en el artículo 10 del RLFE en la que se establece que “el concepto remuneración- artículos 6 y 7 de la LPCL- es aplicable para todo efecto legal, cuando sea considerado como base de referencia, con la única excepción del Impuesto a la Renta que se rige por sus propias normas”.

Del análisis sistemático de las regulaciones, existen tres características que deben presentarse para que un determinado concepto sea calificado como remuneración: (i) que se entregue como contraprestación por un servicio otorgado; (ii) que genere una

ventaja patrimonial para quien la recibe y; (iii) que sea de libre disposición (el trabajador puede decidir el destino que le otorga)<sup>6</sup>.

No obstante, a través del artículo 7 de la LPCL, se menciona que existen prestaciones económicas que pese a encontrarse dentro de la definición genérica de remuneración no tienen dicha naturaleza por exclusión expresa de la ley. Así, tenemos los artículos 19 y 20 de la LPCL en los que se establece una lista de conceptos que no forman base para el cálculo de los beneficios ni de las remuneraciones asegurables para la determinación de tributos y aportes legales, salvo para la Ley del Impuesto a la Renta que se regula por sus propias reglas.

De conformidad con lo establecido en la Resolución Ministerial N° 020-2008-TR, los conceptos no remunerativos deberán ser declarados en la planilla electrónica- PDT 601, no estando afectos a ningún aporte y/o tributo, sea por parte del empleador o del trabajador, salvo la retención del Impuesto a la Renta de quinta categoría.

Luego de las definiciones señaladas, corresponde analizar cada uno de los conceptos desarrollados por el TF desde el ámbito laboral:

#### **9.1.1. Gratificaciones extraordinarias u otros pagos que perciba el trabajador ocasionalmente a título de liberalidad del empleador<sup>7</sup>**

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

En cuanto al carácter extraordinario de estas gratificaciones, la Corte Suprema ha establecido que la entrega repetitiva por tres años implica la pérdida de su carácter ocasional y la convierte en remunerativa<sup>8</sup>. La repetición de un comportamiento a lo largo de los años, sin ánimo de generalidad (como sucede en el caso bajo análisis), es

---

<sup>6</sup> Cas. Lab. N° 733-2017 ICA, 14 de junio de 2017.

<sup>7</sup> Literal a) del artículo 19 de la Ley de CTS.

<sup>8</sup> Sentencia en Casación N° 11946-2016-Lima, 20 de abril de 2016.

una exigencia para formar lo que en doctrina se denomina consolidación normativa como una vía para la adquisición de derechos” (Neves, 2003, p.79).

En ese mismo sentido, Javier Neves expresa que “la doctrina coincide en que los derechos surgidos de productos no normativos se incorporan al contrato de trabajo. Esto sucede no solo respecto de los beneficios creados por el propio contrato, sino también de los derivados de una concesión unilateral del empleador o comportamiento repetido de las partes. Todos ellos se introducen al catálogo de derechos y obligaciones de los sujetos de la relación individual de trabajo” (2003, p.137).

Considerando lo señalado, se identifica que, por su desarrollo legal, jurisprudencial y doctrinal, la gratificación extraordinaria es el único concepto no remunerativo, que por su entrega reiterada en el tiempo se vuelve remuneración; y como tal, podrá ser base de cálculo de beneficios, ser exigida por los trabajadores y estar afecta a las contribuciones de seguridad social.

Respecto al argumento presentado por la empresa para sustentar el carácter no remunerativo de las gratificaciones extraordinarias y gratificaciones especiales y voluntarias aludiendo a la necesidad de evaluación de las causas que motivan su entrega, el TF no emite opinión.

En este caso, el TF debió fortalecer su argumento para reparar los conceptos, amparándose en la literalidad del inciso a) del artículo 19 de la LCTS, en la jurisprudencia y en la doctrina laboral indicando que la regularidad no depende de la denominación o causa por la que se entregue, si no al identificar varias entregas en el tiempo.

Finalmente, respecto a los conceptos bono de productividad, bono producción marca propia, línea propia, bono consolidado y bono línea de consumo, es adecuado el análisis del TF al mantener los reparos de dichos conceptos al no cumplir con las especificaciones del literal a) del artículo 19 de la LCTS.

Es claro que dichas bonificaciones son remunerativas al identificar la naturaleza retributiva por los logros obtenidos a nivel empresarial en atención a las políticas y sustentos presentados por la empresa. Este hecho confirma su carácter prestacional, al no cumplir con el requisito de liberalidad.

#### **9.1.2. El valor del transporte, siempre que esté supeditado a la asistencia al**

### **centro de trabajo y que razonablemente cubra el respectivo traslado<sup>9</sup>**

Del concepto bonificación por transporte se entiende que el mismo no es de libre disposición, por tanto, como indica Toyama (2008) “no puede ser utilizada para otra finalidad y no puede otorgarse en forma irrazonable, de tal manera que exceda el costo del traslado, o entregarse al margen de la asistencia al centro de labores” (p. 299).

En ese mismo sentido, la Corte Suprema se ha manifestado en la Cas. N° 2510-2016 Lima al indicar:

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

En este literal desarrollado por la ley, doctrina y jurisprudencia, se identifica que su entrega debe cumplir con dos requisitos básicos para mantener su naturaleza:

1. Debe entregarse con la finalidad de cubrir los costos de traslado de los trabajadores de sus domicilios al trabajo y viceversa. En ese sentido, Luis Quiroz (2013) indica que, siempre que el empleador la entregue con ocasión a la asistencia al centro de trabajo, estará cumpliendo con lo dispuesto por la norma. Así, bastaría con acreditar la asistencia a través del control de ingreso y salida o, en su defecto, el pago por los días laborados en la planilla<sup>10</sup>.
2. El monto entregado debe ser razonable. Al respecto, Jorge Toyama sostiene que “lo otorgado no debe exceder el costo del traslado encubriendo montos remunerativos de libre disposición” (2008, p.300).

En atención a lo señalado, el análisis de la razonabilidad depende de cada caso en concreto, ya que los montos dinerarios entregados deben considerar el contexto particular de cada trabajador o grupo de trabajadores, no siendo posible aplicar una regla general. Por tanto, será necesario tomar en cuenta la ubicación del domicilio del trabajador y el medio de transporte que usa para movilizarse.

---

<sup>9</sup> Literal e) del artículo 19 de la Ley de CTS.

<sup>10</sup> Para aquellos casos en los que estemos frente a trabajadores no sujetos a fiscalización inmediata en los que la Ley no obliga a los empleadores a llevar un registro de control de ingreso y salida.

Considerando lo indicado y luego de verificar los documentos presentados en la fiscalización, la empresa sí cumple con el principio de debida sustentación al haber presentado la planilla de pago en la que se muestra el abono de la remuneración por día asistido. La acreditación solicitada por la SUNAT para acogerse a la excepción de no encontrarse obligada a contar con un registro de asistencia resulta una condición excesiva para cumplir con esta característica.

La ausencia de un registro de control de ingreso y salida se debe a que el personal labora fuera de las instalaciones de la empresa y, como tal, el empleador se encuentra jurídicamente imposibilitado de tener dicha información (se valida tal situación de las políticas presentadas).

Sin perjuicio de lo señalado, se identifica que la empresa no cumple con el principio de razonabilidad, ya que no presenta ninguna información que razonablemente justifique los montos entregados. Al no cumplirse de manera taxativa con las características de debida sustentación y razonabilidad, el TF debe mantener el reparo.

### **9.1.3. La asignación o bonificación por educación, siempre que sea un monto razonable y se encuentre debidamente sustentada**

La asignación por educación se otorga para costear los gastos propios de la actividad educativa del trabajador o de sus hijos. No obstante, la norma precisa que dicha entrega debe ser razonable, es decir, “que el monto cubra lo estrictamente necesario para tal fin, siendo para ello necesario que el trabajador acredite mediante comprobantes de pago cuánto ha desembolsado para cubrir dicha necesidad” (Quiroz, 2013, p. 47).

Conforme la literalidad de dicho apartado legal y lo desarrollado por la doctrina se identifican dos requisitos indispensables para mantener su naturaleza no remunerativa:

1. Razonabilidad en su entrega. De acuerdo con Raquel Díaz (2008), esta característica debe ser entendida “como que dicho concepto no puede superar los costos de los gastos educativos” (p.112), vale decir, que no exceda la cobertura total o parcial de los gastos.

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

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

2. Sustento debido para su entrega. Este requisito debe abordar la acreditación de que realmente exista educación, es decir que se pruebe que el hijo o el trabajador efectivamente cursen estudios.

A efectos de sustentar este último requisito, es indispensable la presentación de documentación referida al pago, a través de constancias de pago, boletas y/o facturas de colegios, libros, útiles escolares, etc.

En atención a lo señalado, es muy relevante para analizar la naturaleza no remunerativa de los conceptos bonificación por transporte y asignación o bonificación por educación, detenernos en el análisis del cumplimiento de los requisitos para su abono, ya que de estos depende que se mantengan fuera de la base de cálculo de aportes a EsSalud.

Del desarrollo de la resolución, si bien es correcto mantener el reparo, el TF no realiza el análisis detallado de la razonabilidad, ya que solo indica una mera presunción de su cumplimiento.

Si bien el TF le da la razón a la empresa sobre la escolaridad abonada a uno de sus trabajadores al haber acreditado el cumplimiento de ambos requisitos, por los montos entregados al colectivo no logra acreditar ni la razonabilidad ni la debida sustentación razón por la que mantiene los reparos.

Considerando lo desarrollado, el razonamiento y sustento presentado por el TF es adecuado para justificar el carácter remunerativo de los conceptos y repararlos por falta de sustentación debida. Pese a ello, debió referirse al requisito de razonabilidad indicando que no es acreditado por la empresa.

#### **9.1.4. Las asignaciones o bonificaciones por cumpleaños, matrimonio, nacimiento de hijos, fallecimiento y aquellas de semejante naturaleza<sup>11</sup>**

---

<sup>11</sup> Literal g) del artículo 19 de la Ley de CTS

Según lo establecido en la LCTS determinadas asignaciones por sucesos personales o festividades no son remuneraciones. Sobre el contenido conceptual de las mismas, Jorge Toyama indica que “dada la redacción legal, las asignaciones personales -del trabajador o de sus familiares- se pueden otorgar siempre que ocurra el hecho festivo o fúnebre y en la oportunidad respectiva” (2001, p.299).

Esta también es la opinión de Mónica Pizarro, quien manifiesta que “las asignaciones conmemorativas establecidas en el literal g) del artículo 19 de la LCTS son entregados a los trabajadores como consecuencia de la ocurrencia de determinados hechos ajenos a la relación de trabajo” (2018, p.92).

Por lo desarrollado, la *ratio legis* de dicho apartado legal permite considerar un aporte del empleador a sus trabajadores en atención a situaciones personales (eventos particulares propios del desarrollo de la esfera personal) con el objeto de cubrir gastos generados en dichas ocasiones.

Por consiguiente, si bien el literal g) tiene una redacción abierta permitiendo la inclusión de otros conceptos, estos debieran seguir la misma racionalidad de su naturaleza extralaboral (festiva o conmemorativa).

Respecto al caso en concreto se evidencia que la empresa entrega bajo este literal un bono vacacional (únicamente a un grupo de trabajadores y no a la totalidad) por encontrarse el personal con descanso vacacional. Al ser las vacaciones un suceso propio de la relación laboral no corresponde mantener su naturaleza no remunerativa por no coincidir con la racionalidad de los conceptos del literal g) del artículo 19 de la LCTS.

Atendiendo al análisis desarrollado, el TF debió mantener el reparo de estos montos por no corresponder el bono vacacional a la naturaleza conceptual de lo desarrollado en la normativa. Para ello, debió aplicar la figura de la desnaturalización otorgándole carácter remunerativo; sin embargo, dicho análisis no se realiza.

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

## **ventaja patrimonial<sup>12</sup>**

Las condiciones de trabajo son definidas como “aquellas percepciones económicas, otorgadas tanto en dinero como en especies a los trabajadores, cuyo abono se halle vinculado directamente con necesidades de trabajo o intereses empresariales que no tiene por qué soportar el trabajador” (Alamán, Hernández y Lopez, 2001, p. 207).

Es decir, las condiciones de trabajo son las prestaciones y/o condiciones (en dinero o en especie) que el empleador pone a disposición para que el servicio se otorgue de forma idónea. Son un medio para llevar a cabo el cabal desempeño de la labor. Como consecuencia de ello, no son de libre disposición para el trabajador y tampoco representan ninguna ventaja patrimonial.

Considerando tal definición, Jorge Toyama (2001) indica que “nos encontramos ante un concepto que, por su propia naturaleza, no califica como remuneración (...); diríamos que es el concepto excluido por excelencia. (...) inclusive, si no se hubiera previsto la exclusión, por su propia naturaleza, el valor de las condiciones de trabajo no debería considerarse como remuneración” (p.293).

En adición, a efectos de presentar las condiciones de trabajo como conceptos no remunerativos, los mismos deben cumplir simultáneamente con dos requisitos: ser razonables y no generar una ventaja patrimonial para el trabajador.

En cuanto a la característica o límite referido a la razonabilidad, entendemos que solamente puede definirse en cada caso concreto, pero debe siempre relacionarse, como lo refiere Américo Plá (1990), con la existencia de causas demostrables y justificables. Es decir, la razonabilidad entendida como la suficiencia para la ejecución de una labor.

En cuanto a la prohibición de ventaja patrimonial, las condiciones de trabajo deben ser entregadas por ser necesarias para la labor al facilitar la prestación del servicio del trabajador, de forma tal que no son de libre disposición (Toyama, 2015).

Por otro lado, de la definición contenida en el literal i) del artículo 19 de la Ley de CTS se evidencia que las condiciones de trabajo no tienen carácter contraprestativo, razón por la cual no deben vincularse con el desarrollo de actividades que contribuyan a los resultados de la empresa.

---

<sup>12</sup> Literal i) del artículo 19 de la LCTS.

Luego de considerar lo señalado por la doctrina y la ley, corresponde analizar los reparos de la Resolución del TF referidos a los conceptos bonificación por vestuarios (otorgadas para el correcto vestir en la atención de clientes externos e internos) y bonificación por lavado de uniformes (mantención correcta de chaquetas y protectores) al ser presentados por la empresa como condiciones de trabajo para el cabal desempeño de las labores de sus trabajadores.

Al respecto, es pertinente que el TF mantenga el reparo de estos conceptos, ya que de las políticas presentadas por la empresa se observa que se entregan por reconocer el papel del trabajador en el desarrollo de las actividades empresariales. Adicionalmente, la empresa realiza el lavado de uniformes de manera directa en adición a los montos dinerarios otorgados.

Ambas situaciones evidenciadas por la información presentada por la empresa son muestra de su carácter contraprestativo y, como tal, no se cumple la prohibición de generar ventaja patrimonial.

Si bien el análisis del TF es adecuado, conforme se ha mencionado con anterioridad, se pudo declarar la desnaturalización de los beneficios en aplicación del principio de primacía de la realidad al tener evidencia suficiente que muestra el uso de categorías jurídicas que no corresponden a su naturaleza (hacer pasar conceptos remunerativos como no remunerativos para evitar cargas sociales).

**9.2.Segundo problema principal: ¿Es suficiente determinar el carácter contraprestativo de los conceptos no remunerativos otorgados por la empresa para calificarlos como remuneración?**

Conforme lo desarrollado en el primer problema principal, Mónica Pizarro observa que “la naturaleza contraprestativa del contrato de trabajo trae consigo que la remuneración como elemento esencial deba ser, en principio, ventaja patrimonial otorgada como contraprestación. Por ende, afirmar que la remuneración es contraprestación es aseverar su carácter de ventaja patrimonial” (2018, p. 27).

Así, en el artículo 6 de la LPCL<sup>13</sup> la definición establecida para la remuneración instaaura una presunción sobre sus alcances, destacándose el carácter contraprestativo de la misma. En palabras de Jorge Toyama (2015), “es una suerte de presunción iuris tantum, sobre todos los conceptos e ingresos que percibe el trabajador, ya sea en dinero o en especie” (p.311).

En ese mismo sentido, la Corte Suprema en la Casación N° 052-2001 ha señalado que “(...) la remuneración es el resultado de una contraprestación entre el servicio que se presta y el pago de este servicio (...)”.

Las prestaciones enlistadas en los artículos 19 y 20 de la LCTS pueden calzar con el concepto genérico de remuneración establecido en LPCL (con excepción de las condiciones de trabajo y las gratificaciones extraordinarias) al constituir una ventaja patrimonial para quien las recibe, pero pierden su naturaleza remunerativa al estar reguladas bajo los términos de exclusión legal.

En ese sentido, el TF al analizar los reparos por aportes a EsSalud, a la luz del artículo 19 de LCTS, no debería centrar su análisis únicamente en el carácter contraprestativo de dichos conceptos, ya que es posible encontrar beneficios que teniendo carácter contraprestativo, no son remuneración por indicación expresa de la ley.

Un claro ejemplo de lo señalado, son las asignaciones conmemorativas enlistadas en el literal g) del artículo 19 de LCTS que bien podrían entregarse con carácter contraprestativo o con ocasión del cumplimiento de metas y, por tanto, ser ventaja patrimonial, pero mantienen su exclusión al haberlo establecido así el legislador.

En adición a lo señalado, el TF en la Resolución N° 9212-2017 ha fijado como criterio la posibilidad de otorgar conceptos no remunerativos bajo reglas de desempeño y rendimiento, sobre las utilidades por desempeño y su carácter no remunerativo. Con ello ratifica la posibilidad de que un concepto con carácter contraprestativo no pierda su naturaleza no remunerativa.

Lo expresado es relevante, pues de los hechos desarrollados en la resolución, el TF mantiene el repara de los bonos vacacionales (exhibidos por la empresa dentro del

---

<sup>13</sup> Artículo 6 de la LPCL. - Es 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 se les dé, siempre que sean de su libre disposición.

literal g) del artículo 19 de LCTS) sustentando su posición en las políticas presentadas como evidencia de su carácter contraprestativo.

Sobre el particular, es preciso indicar que frente a conceptos del artículo 19 de la LCTS, (distintos a condiciones de trabajo y liberalidades) aun cuando se les pretenda atribuir el carácter contraprestativo por vincularlos directamente con la prestación de servicios, no existe en la norma tal requisito.

Conforme lo desarrollado en el punto 9.1.4 del presente informe, el TF debió reparar los montos entregados por bonos vacacionales, al no corresponder su naturaleza con lo desarrollado en el literal g) del artículo 19 de la LCTS, pues se trata de un concepto de naturaleza laboral (vacaciones) no propio de hechos externos a la relación del trabajo (situaciones conmemorativas propias del ámbito personal de los trabajadores).

En ese sentido, el TF no debió sustentar su análisis para mantener el reparo de la bonificación vacacional sobre la base de su carácter contraprestativo, si no por ser contrario a la naturaleza del literal g) del artículo 19 de LCTS e inmediatamente proceder aplicando la presunción general sobre los alcances de la remuneración según el artículo 7 de la LPCL.

Así, se concluye que no es suficiente determinar el carácter contraprestativo de los conceptos establecidos en el artículo 19 de la LCTS, ya que existen supuestos que, sin ser condiciones de trabajo ni liberalidades, pueden ser entregados sobre la base del desempeño o el cumplimiento de metas o logros y no por ello convertirse en remunerativos.

#### **10. Posición personal sobre el modo en que fue resuelto el caso**

Sobre el caso en particular, coincido con el TF respecto a mantener cada uno de los reparos realizados y, por tanto, incrementar la base imponible de los aportes a EsSalud. Sin embargo, sin perjuicio de coincidir en el resultado final, considero que el TF debió desarrollar en su resolución una argumentación más enfocada en el contenido laboral (doctrinal y jurisprudencial) teniendo en cuenta que aplica normas sustantivas laborales.

La SUNAT y el TF en más de una ocasión analizan lo establecido en los artículos 6 y 7 de la LPCL, así como lo desarrollado en los artículos 19 y 20 de la LCTS a efectos de determinar reparos sobre las aportaciones a EsSalud. Este análisis no debería ser

únicamente normativo, sino además debe considerar lineamientos laborales mínimos, conforme lo desarrollado a lo largo del presente informe, al determinar reparos.

Lo señalado, no sólo con la intención de evitar el distanciamiento de las normas laborales, sino de asegurar la eficacia de las relaciones laborales evitando sobrecostos para los empleadores o menores ingresos para los trabajadores.

Por otro lado, el TF durante todo su análisis pierde de vista la oportunidad de declarar la desnaturalización de conceptos no remunerativos aplicando el principio de primacía de la realidad en los supuestos de simulación presentados a lo largo del caso, ya que resulta evidente que la empresa pretende incumplir sus obligaciones respecto a cargas sociales calificando conceptos remunerativos como no remunerativos.

Asimismo, considero que, si en la fiscalización de aportes a EsSalud se determinan reparos a las bases de cálculo detectando supuestos de desnaturalización de conceptos no remunerativos, SUNAT tiene el deber de informar a SUNAFIL, a fin de resguardar los derechos de los trabajadores y unificar criterios de acción.

Lo señalado resulta obligatorio en aplicación a lo establecido en el artículo I del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante LPGA) el cual desarrolla el principio de la unidad de la actuación de la administración pública. “Por ello, las entidades que conforman la administración pública<sup>14</sup> se encuentran obligadas a coordinar, cooperar y colaborar entre sí, a fin de evitar la duplicidad de funciones, la dispersión normativa y de cumplir adecuadamente sus funciones” (Martin, 2011, p. 67).

Según Durán y Mejía (2011), es pertinente la aplicación de dicho apartado legal:

“en función a que el CT permite en la norma IX de su Título Preliminar la aplicación supletoria de los Principios Generales del Derecho (y en ese sentido del Derecho Administrativo) según la cual en lo que no se hubiere previsto en dicho cuerpo normativo o en otras normas tributarias se podrán

---

<sup>14</sup> «Artículo I.- Ámbito de aplicación de la ley. La presente Ley será de aplicación para todas las entidades de la Administración Pública. Para los fines de la presente Ley, se entenderá por “entidad” o “entidades” de la Administración Pública: el Poder Ejecutivo, incluyendo Ministerios y Organismos Públicos Descentralizados; el Poder Legislativo; el Poder Judicial; los Gobiernos Regionales; los Gobiernos Locales; los Organismos a los que la Constitución Política del Perú y las leyes confieren autonomía; las demás entidades y organismos, proyectos y programas del Estado, cuyas actividades se realizan en virtud de potestades administrativas y, por tanto se consideran sujetas a las normas comunes de derecho público, salvo mandato expreso de ley que las refiera a otro régimen; y las personas jurídicas bajo el régimen privado que prestan servicios públicos o ejercen función administrativa, en virtud de concesión, delegación o autorización del Estado, conforme a la normativa de la materia [...]».

aplicar normas distintas a las tributarias, siempre que no se le opongan ni las contradigan”<sup>15</sup>.

A tal efecto, la regla de la norma IX del Título Preliminar del CT resulta plenamente aplicable por guardar coherencia con aquello que se invoca en el articulado de la LPAG.

## 11. Bibliografía

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

Alarcon, M., Cadillo, C., Castañeda, E., Castro, E., Delgado, E., Diaz, P., ...Zubiarte, C. (2016). Comentarios a la Ley de Productividad y Competitividad Laboral. *Gaceta Jurídica*. Primera edición.

Alonso, M. y Casas, M. (1998). Derecho del Trabajo. *Civitas*. Décimo sexta edición.

Arce, E. (2008). Derecho individual de trabajo. *Palestra*

Chacaltana, J. (1999). Los costos laborales en el Perú. En Tokman, V. y Martinez, D. (Eds.). *Inseguridad laboral y competitividad*, 205 - 284.

Chienda, A. (1999). Costos laborales en el Perú. III Congreso Regional de las Américas, separata especial.

Cornaglia, R. (2001) “Análisis Crítico. Aportes para una teoría general del Derecho del Trabajo en la crisis”. “Reforma Laboral. Análisis Crítico. Aportes para una teoría general del Derecho del Trabajo en la crisis”, *La Ley*.

Diaz, R. (2011). Estructura de las remuneraciones. Incidencia laboral y tributaria. *Gaceta Jurídica*.

Donayre, G. (2014). La interpretación jurídica: propuestas para su aplicación en el Derecho Tributario. *Revista Derecho & Sociedad*, 43.

---

<sup>15</sup> «Norma IX de su Título Preliminar. - "... podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se le opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho»

- Duran L. y Mejía M. (2011). La Aplicación Conjunta del Código Tributario y la LPAG en los Procedimientos Tributarios. Particular Referencia a la Motivación del Acto Administrativo de Naturaleza Tributaria. *Derecho & Sociedad*, 36.
- Martin. R. (2011). Reformas a los mecanismos de colaboración administrativa a propósito de los diez años de vigencia de la ley 27444. *Derecho PUCP*, 67.
- Monereo, J. (1996). Algunas reflexiones sobre las características técnico- jurídica del derecho del trabajo. *Civitas*.
- Neves, J. (2009). *Introducción al Derecho del Trabajo*.
- Orsini, J. (2010). Los principios del derecho del trabajo. *Revista Anales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales*, 40.
- Pizarro, M. (2006). La Remuneración en el Perú: Análisis Jurídico Laboral. *González y Asociados Consultores Laborales*.
- Plá, A. (1978). Los principios del Derecho del Trabajo. *Ediciones Depalma*.
- Plá, A. (1990). Los principios del Derecho del Trabajo. *Ediciones Depalma*.
- Quiroz, L. (2013). Movilidad, asignación por educación y otros conceptos no remunerativos. *Soluciones Laborales*.
- Robles, C., Ruiz, F., Villanueva, W., Bravo, J. (2016). Código Tributario: Doctrina y Comentarios. *Instituto Pacífico*.
- Rubio, M. (2012). El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho. *Fondo editorial PUCP*.
- Toyama, J. (1999). La SUNAT y la tributarización de la seguridad social. *Análisis Tributario*, 139.
- Toyama, J. (2001). Remuneraciones, Rentas y la SUNAT. *Themis*, 42.
- Toyama, J. (2008). Los contratos de trabajo y otras instituciones del Derecho Laboral. *Soluciones laborales*.
- Toyama, J. (2015). El Derecho individual del trabajo en el Perú: Un enfoque teórico práctico. *Gaceta Jurídica*.



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

**EXPEDIENTE N°** : 13187-2014  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y Multas  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 21 de setiembre de 2018

**VISTA** la apelación parcial interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° , contra la Resolución de Intendencia N° 0150140011394, emitida el 30 de junio de 2014 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0040791 a 012-003-0040802, giradas por Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2011, y contra las Resoluciones de Multa N° 012-002-0022852 a 012-002-0022863, por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que la Administración ha considerado de manera equivocada que los siguientes conceptos tienen naturaleza remunerativa y que por tanto deben formar parte de la base de cálculo para determinar las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud: i) Gratificaciones Extraordinarias; ii) Bono de Productividad; iii) Asignación por Educación; iv) Bonificación por Educación; v) Bonificación por Transporte; vi) Bonificación por Vestuario; vii) Bonificación por Lavado de Uniforme; viii) Bono Vacacional; ix) Bono Marca Propia; x) Bono Línea Propia; xi) Bono Consolidado; xii) Bono Línea de Consumo; y, xiii) Gratificaciones Especiales y Voluntarias, no obstante que tales conceptos en realidad no tienen naturaleza remunerativa.

Que la Administración indica que como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente respecto de las obligaciones tributarias correspondientes a las Aportaciones del Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de los periodos enero a diciembre de 2011 formuló diversos reparos a la base imponible; asimismo, detectó que incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, lo que dio lugar a la emisión de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0040791 a 012-003-0040802 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0022852 a 012-002-0022863.

Que de autos se tiene que como resultado del procedimiento de fiscalización, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0040791 a 012-003-0040802 por Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2011 (folios 717 a 728) y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0022852 a 012-002-0022863 por la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (folios 730 a 741), por lo que es materia de grado determinar si los mencionados valores se encuentran arreglados a ley.

## Resoluciones de Determinación N° 012-003-0040791 a 012-003-0040802

Que del Anexo 2 a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0040791 a 012-003-0040802 (folio 715), se advierte que la Administración formuló, entre otros, los siguientes reparos a la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud (Aportaciones a ESSALUD) de enero a diciembre de 2011: Gratificaciones extraordinarias, Bono de productividad, Asignación por educación, Bonificación por educación, Bonificación por transporte, Bonificación por vestuario, Bonificación por lavado de uniforme, Bono vacacional, Bono marca propia, Bono línea propia, Bono



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

consolidado, Bono línea de consumo, Gratificaciones especiales y voluntarias, los que serán analizados a continuación<sup>1</sup>.

## **Gratificaciones extraordinarias**

Que la recurrente sostiene al respecto, que de conformidad con la legislación laboral y la doctrina sobre la materia, una gratificación extraordinaria califica como un concepto no remunerativo cuando cumple con dos requisitos: 1. ocasionalidad, es decir, que su otorgamiento sea periódico lo que debe ser analizado respecto de un mismo concepto, y 2. liberalidad; que en el presente caso se cumplen ambos requisitos, toda vez que el hecho que todas las gratificaciones extraordinarias otorgadas estén registradas en una misma casilla de la Planilla Electrónica (casilla 403), no les confiere *per se* el elemento de periodicidad, más aun si se tiene en cuenta que conforme a las Tablas Paramétricas del Formulario PDT 601 – Planilla Electrónica, todas las gratificaciones extraordinarias que el trabajador otorgue a sus trabajadores, sin importar su sustento, origen o motivo de otorgamiento, deben ser consignadas en dicha casilla; siendo además, que tal como se desprende de las Disposiciones de Gerencia General de la empresa, documentos no valorados por la Administración, tales gratificaciones otorgadas en los años 2009, 2010 y 2011 tienen distinto sustento, origen y motivo, así las del año 2009 se otorgaron por el incremento de los volúmenes de facturación de la unidad de distribución, consumo, planta e industrial, lo que conllevó a la mejora del desempeño económico de la empresa; las del año 2010 se otorgaron porque en el año 2009 se logró incrementar el número de Boticas a nivel nacional hasta un total de 190; y las del año 2011 se abonaron porque en el año 2010 se logró consolidar la unidad de negocios denominada "Centros Médicos", totalizando 50 establecimientos a nivel nacional. Asimismo, en cuanto al requisito de liberalidad señala que conforme lo ha informado y probado, las gratificaciones extraordinarias otorgadas se encuentran relacionadas con el desempeño general de la empresa (incremento de volúmenes de facturación, incremento del número de boticas a nivel nacional y, consolidación de la unidad de negocios denominada "Centros Médicos"), así pues su otorgamiento no tiene vinculación directa con la prestación de servicios del trabajador y, por ende, no es directamente contraprestativa, sino que son importes otorgados libre y unilateralmente por parte de la empresa teniendo en cuenta para ello los resultados empresariales.

Que mediante escrito ampliatorio (folios 1246 a 1254), solicita que se declare la nulidad del procedimiento administrativo y se dejen sin efecto los reparos determinados por la Administración, por cuanto el procedimiento administrativo sancionador fue iniciado de manera irregular, debido a que la Administración ha interpretado erróneamente el concepto de gratificaciones extraordinarias, estipuladas en los artículos 19° y 20° de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios aprobada por Decreto Supremo N° 001-97-TR, al señalar que los conceptos materia de cuestionamiento tienen naturaleza remunerativa, asimismo, reitera los argumentos expuestos al respecto en el recurso de apelación e invoca las Sentencias de la Corte Suprema Casación N° Lima y Casación N° Lima.

Que la Administración señala que el monto abonado por la recurrente por concepto de "Gratificaciones Extraordinarias" por los periodos marzo a junio, agosto, noviembre y diciembre de 2011, por S/. 683 911,00, reúne los elementos indispensables para calificar como una remuneración de carácter ordinario, estos son, la regularidad y el carácter contraprestativo, por lo tanto corresponde mantener el reparo a la base imponible de las Aportaciones a ESSALUD por los importes otorgados a los trabajadores como gratificaciones extraordinarias.

<sup>1</sup> También se efectuaron reparos por Aportes voluntarios de AFP y Bonificación por cumpleaños, sin embargo, en instancia de reclamación la recurrente aceptó el primer reparo y en cuanto al segundo reparo fue levantado mediante la resolución apelada (folios 815 y 950).



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

Que de los Anexos 2 y 3 a las resoluciones de determinación impugnadas (folios 442, 443 y 445), se tiene que la Administración adicionó a la base imponible de las Aportaciones a ESSALUD de los periodos marzo a junio, agosto, noviembre y diciembre de 2011, los importes de S/. 601 709,00, S/. 200,00, S/. 300,00, S/. 637,00, S/. 39 979,00, S/. 14 878,00 y S/. 26 208,00, respectivamente, abonados por la recurrente a determinados trabajadores por concepto de gratificaciones extraordinarias, consignando como sustento el Requerimiento N° 0122130001451 y como base legal los artículos 6° y 7° de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo N° 003-97-TR, el inciso a) del artículo 19° del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR y el artículo 6° de la Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud.

Que de acuerdo con 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, el aporte por afiliación al Seguro Social de Salud de los trabajadores en actividad equivale al 9% de la remuneración o ingreso, considerándose como remuneración la así definida por los Decretos Legislativos N° 728 y 650 y sus normas modificatorias.

Que 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, según texto vigente durante los periodos acotados, dispone que constituye remuneración para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualesquiera sean su forma o denominación, siempre que sea de su libre disposición.

Que el artículo 7° de la citada norma establece que no constituyen 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, aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR.

Que el artículo 9° de la citada Ley de Compensación por Tiempo de Servicios (CTS), señala que 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. Se incluye en este concepto el valor de la alimentación principal cuando es proporcionada en especie por el empleador y se excluyen los conceptos contemplados en los artículos 19° y 20°.

Que según el artículo 16° de la citada Ley de CTS, regular es aquella remuneración percibida habitualmente por el trabajador, aun cuando sus montos pueden variar en razón de incrementos u otros motivos. Por excepción, tratándose de remuneraciones complementarias, de naturaleza variable o imprecisa, se considera cumplido el requisito de regularidad si el trabajador las ha percibido cuando menos tres meses en cada periodo de seis.

Que el artículo 19° de la citada Ley de CTS, dispone que no se consideran remuneraciones computables a: a) Las 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; 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. Se incluye en este concepto el monto fijo que el empleador otorgue por pacto individual o convención colectiva, siempre que cumpla con los requisitos antes mencionados; f) La asignación o bonificación por educación, siempre que sea por un monto razonable y se encuentre debidamente sustentada; g) Las asignaciones o bonificaciones por cumpleaños, matrimonio, nacimiento de hijos, fallecimiento y aquéllas de semejante naturaleza. Igualmente, las asignaciones que se abonen con motivo de determinadas festividades siempre que sean consecuencia de una negociación colectiva; h) Los bienes que la empresa otorgue a sus trabajadores, de su propia producción, en cantidad razonable para su consumo directo y de su



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

familia; i) Todos aquellos montos que se otorgan al trabajador para el cabal desempeño de su labor o con ocasión de sus funciones, tales como movilidad, viáticos, gastos de representación, vestuario y en general todo lo que razonablemente cumpla tal objeto y no constituya beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador; y j) La alimentación proporcionada directamente por el empleador que tenga la calidad de condición de trabajo por ser indispensable para la prestación de servicios, las prestaciones alimentarias otorgadas bajo la modalidad de suministro indirecto de acuerdo a su ley correspondiente, o cuando se derive de mandato legal<sup>2</sup>.

Que el artículo 20° de la citada norma señala que 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.

Que de las normas glosadas, se desprende que la base imponible para efecto del cálculo de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, en el caso de trabajadores, sean del sector público o sector privado, está conformada por el concepto de remuneración previsto y delimitado por los artículos 6° y 7° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral antes citado, así como el citado artículo 9° y siguientes, esto es, las sumas que perciba regularmente el trabajador por sus servicios, en dinero o en especie, y que sean de su libre disposición, excluyéndose las sumas a que se refieren los artículos 19° y 20° de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios.

Que de otro lado, según lo dispuesto en el artículo 171° del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado mediante Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, la carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio establecido en dicha ley y que corresponde a los administrados aportar pruebas mediante la presentación de documentos e informes, proponer pericias, testimonios, inspecciones y demás diligencias permitidas o aducir alegaciones.

Que asimismo, el artículo 196° del Código Procesal Civil dispone que la carga de probar corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión.

Que en virtud de las normas legales antes glosadas se concluye que corresponderá al deudor tributario que, a su vez, tiene la calidad de empleador, acreditar y documentar la naturaleza de los pagos efectuados a favor de sus trabajadores, y a su vez, probar el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales y formales que se deriven de dichos pagos, o en su caso, sustentar la ausencia de obligaciones impositivas en razón de la naturaleza no remunerativa de los mismos<sup>3</sup>.

Que de autos se aprecia que mediante el Punto 6 del Requerimiento N° 0122130001451 (folio 384), la Administración indicó que de acuerdo a la información declarada en el Formulario PDT 601 - Planilla Electrónica de los periodos marzo a diciembre de 2011, se detectó la entrega de diversos importes por concepto de gratificaciones extraordinarias (código 403), por lo que solicitó a la recurrente sustentar la naturaleza y cuantía de dichos importes, para lo cual debía adjuntar un informe por escrito en el cual se detalle los motivos por los cuales fueron entregados y la base legal, documentación sustentatoria, tales como contratos de trabajo, convenio colectivo, acuerdos de directorio, boletas de pago, entre otros, y la metodología para el cálculo del importe otorgado a cada trabajador.

<sup>2</sup> El inciso j) fue modificado mediante Ley N° 28051, publicado el 2 de agosto de 2003.

<sup>3</sup> Similar criterio se estableció en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3843-10-2015.



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

Que mediante escrito de 7 de agosto de 2013 (folios 182 y 183), la recurrente señaló que las gratificaciones extraordinarias consisten en una discrecionalidad del empleador que se otorga a determinados trabajadores, cuyo monto es determinado por la empresa a su sola discrecionalidad y es pagado en el mes al trabajador beneficiado, las cuales constituyen un concepto no remunerativo de conformidad con el inciso g) del artículo 19° del TUO de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR y, en ese sentido, no forman parte de la base de cálculo de las Aportaciones de ESSALUD; agregando que la metodología para entregar dicha bonificación se realiza mediante el Código 0403 "Gratificaciones Extraordinarias", monto que se otorga como incentivo a los gerentes y personal clave del negocio en función de la mejora en el desempeño general de la empresa y que se trata de una liberalidad y es definida por el Gerente General.

Que en el resultado del citado requerimiento (folios 351 a 354), la Administración señaló que del análisis del escrito y documentación presentada por la recurrente tales como la Norma N° 07-PAC-2011- Norma para conceder conceptos no remunerativos, se determina que este concepto no fue otorgado a la totalidad de trabajadores registrados en la empresa en el año 2011 (sólo se entregó a 85 trabajadores, siendo que en la Planilla Electrónica tiene registrados a más de 5 900 trabajadores); que asimismo, se efectuó una revisión de las Planillas Electrónicas de dos años anteriores al periodo fiscalizado, determinándose que la contribuyente en dichos periodos declaró haber efectuado entregas de dinero a un grupo de trabajadores bajo el concepto de "Remuneración Extraordinaria" registrada en la Casilla 403 "Gratificación Extraordinaria" del Formulario PDT 601 Planilla Electrónica; que el inciso a) del artículo 19° de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, establece dos requisitos para establecer que las gratificaciones extraordinarias son un concepto no remunerativo, la ocasionalidad y la liberalidad; que la jurisprudencia laboral considera que si la gratificación extraordinaria de periodicidad anual se entrega por un lapso de dos años consecutivos se convierte en ordinaria, y por lo tanto se convierte en un concepto remunerativo; por lo expuesto, señaló que corresponde determinar las Aportaciones a ESSALUD de acuerdo a la Ley N° 26790 por los importes entregados a cada uno de los trabajadores bajo el concepto de gratificación extraordinaria mes a mes, por no estar enmarcados en el artículo 19° de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, en tanto su entrega por un lapso de dos años consecutivos previos al 2011, la convierte en gratificación ordinaria.

Que conforme lo señalado anteriormente, el inciso a) del artículo 19° del Decreto Legislativo N° 650 establece que no se consideran remuneración computable las 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, incluyéndose en este concepto a la bonificación por cierre de pliego (El subrayado es nuestro).

Que en virtud a ello y a las normas citadas precedentemente, 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 contraprestativa, 2) Que su entrega no sea periódica, y 3) Que sea entregada libremente o que haya sido materia de convención colectiva, aceptada en los procedimientos de conciliación o mediación, establecidas por resolución de la Autoridad Administrativa de Trabajo o por laudo arbitral.

Que en el presente caso, el aspecto que cuestiona la Administración para determinar que las gratificaciones extraordinarias materia de reparo no tienen carácter remunerativo, es que no cumplen con el requisito de la ocasionalidad de su entrega, pues, basada en la definición establecida en la jurisprudencia laboral, considera que la gratificación extraordinaria de periodicidad anual en tanto ha sido entregada por un lapso de dos años consecutivos la convierte en ordinaria, y por lo tanto no es ocasional, por ende, de acuerdo a los artículos 6° y 7° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728 se trata de un concepto remunerativo.



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

Que habida cuenta que se ha señalado que para establecer que un concepto no tiene carácter remunerativo, la liberalidad no es un elemento ineludible, es pertinente determinar si el pago del beneficio aludido debe considerarse como ocasional o, al contrario, como periódico o regular.

Que de acuerdo al Comprobante de Información Registrada, se observa que la recurrente tiene como actividad económica principal la venta minorista de productos farmacéuticos (folio 261).

Que según se verifica de autos, la recurrente a efectos de sustentar las observaciones realizadas por la Administración, presentó el documento denominado "Norma Interna N° 07-PGE-2011- norma sobre pago de gratificaciones extraordinarias" de 1 de enero de 2011 (folios 142 y 143), en el que se indica que

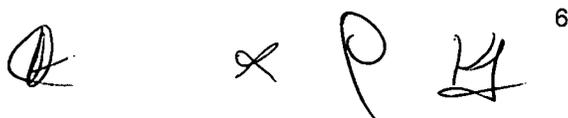
en su calidad de empleador, ha determinado aplicar el concepto no remunerativo denominado "Gratificación Extraordinaria" para los trabajadores que determine, de acuerdo a su política y decisión presupuestal; que dicha gratificación es una suma variable en su naturaleza que se concede en el semestre con la finalidad de reconocer el papel del trabajador en el desarrollo consolidado de las actividades empresariales administrativas periódicas vinculadas a los trámites documentarios, procesos, flujos y demás vinculantes, referidas solo a los resultados empresariales en las diversas áreas, tanto las integrales que corresponden a su sector, departamento o área como las que se desarrollan en la vinculación con otros sectores y entidades externas; y que es un reconocimiento a las actividades vinculadas y finales de todos los actores de área que contribuyen al resultado final.

Que asimismo, según da cuenta la Administración, la recurrente presentó las Disposiciones de Gerencia General de Albis, de 2 de enero de 2009, 2 de enero de 2010 y 2 de enero de 2011, respectivamente (folios 593, 597 y 599), las cuales indican que la recurrente, en su calidad de empleador ha determinado aplicar el concepto no remunerativo denominado "Gratificaciones Extraordinarias" durante los años 2009, 2010 y 2011, respectivamente.

Que de la revisión de dichos documentos, se tiene que la recurrente no cumple con sustentar el carácter ocasional de las gratificaciones, dado que en cuanto a la "Norma N° 07-PGE-2011" de 1 de enero de 2011, se indica que dichas gratificaciones podrán ser otorgadas de forma semestral, las cuales incluso están supeditadas al desempeño del trabajador perteneciente a un área determinada; y respecto de los documentos denominados "Disposiciones de Gerencia General de Albis", se observa que estos no permiten sustentar fehacientemente que las gratificaciones correspondientes a los años 2008, 2009, y 2010, que según dichos documentos iban a ser otorgadas durante los años 2009, 2010 y 2011, respectivamente, hayan sido otorgados por diferentes conceptos, al no haber adjuntado demás documentación adicional que permita sustentar ello, más aun si de acuerdo a los criterios anteriormente expuestos, es de cargo de la recurrente acreditar y documentar la naturaleza de los pagos efectuados a favor de sus trabajadores.

Que en consecuencia, la recurrente no cumple con uno de los requisitos previstos en el inciso a) del artículo 19° de la Ley de CTS, en tanto devienen en gratificaciones ordinarias al haberse otorgado importes por conceptos de gratificaciones extraordinarias en los dos años anteriores al año 2011, y por tanto, califican como conceptos remunerativos, siendo parte de la base imponible de las Aportaciones a ESSALUD, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a la nulidad del procedimiento administrativo invocada por la recurrente, dado que fue iniciado de manera irregular, debido a que la Administración ha interpretado erróneamente el concepto de gratificaciones extraordinarias, prevista en los artículos 19° y 20° de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, al señalar que los conceptos materia de cuestionamiento tienen naturaleza remunerativa, cabe indicar que según se advierte en autos, se ha determinado el carácter remunerativo de las gratificaciones bajo examen, dado que la recurrente no ha aportado medios probatorios que desvirtúen las observaciones realizadas por la Administración, siendo además que, contrariamente a lo señalado por la recurrente, la Administración ha dado cuenta de las Disposiciones de Gerencia General de (folio 948/reverso), por lo que carece de sustento la nulidad invocada.





# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

Que en cuanto a las sentencias de la Corte Suprema, Casación N° -Lima, y - Lima, entre otras, se debe indicar que aquellas solo son aplicables a los casos concretos analizados en dichas resoluciones.

## **Bono de productividad**

Que la recurrente sostiene que el otorgamiento del bono de productividad depende y se sustenta únicamente en el resultado general de la actividad empresarial, sin haberse determinado o exigido previamente el cumplimiento de metas u objetivos individuales, en consecuencia, dicho concepto no tiene relación directa con la prestación efectiva y eficaz de servicios de los trabajadores beneficiados o con su desempeño individual. Asimismo, señala que en el expediente no obra documento alguno en el que se especifiquen las metas designadas a cada trabajador y su efectivo cumplimiento como requisito para el otorgamiento del bono de productividad. Agrega que de acuerdo a la Norma Interna N° 10-BP-2011, el citado bono ha sido otorgado libre y unilateralmente, teniendo en cuenta únicamente los resultados empresariales y no los resultados individuales; en tal sentido, no existía ni existe obligación legal o contractual de otorgar el aludido bono; indica además que el referido bono califica como un concepto no remunerativo, toda vez que es un pago que perciben sus trabajadores ocasionalmente y a título de liberalidad, de conformidad con lo establecido en el inciso a) del artículo 19° del Decreto Legislativo N° 650, Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, y el artículo 7° del Decreto legislativo N° 728.

Que agrega que el referido bono fue utilizado como un bono adicional a las utilidades a las que tienen derecho los trabajadores por ley, en tanto que su otorgamiento se encontró directamente vinculado con los resultados empresariales, es decir, su naturaleza real es la de una participación adicional en las utilidades; en consecuencia, el importe abonado no debe formar parte de la base imponible de la Aportaciones a ESSALUD, toda vez que el inciso b) del artículo 19° de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, establece que cualquier forma de participación en las utilidades de la empresa constituye un concepto no remunerativo para cualquier efecto legal.

Que mediante escrito ampliatorio (folios 1246 a 1251) la recurrente invoca el criterio contenido en la Casación N° 0994-2006-Lima, el cual señala que el bono de productividad no tiene carácter remunerativo dado que es otorgado a sus trabajadores dependiendo de los resultados generales de la actividad empresarial; asimismo invoca la Casación N° 69-2005-Lima de 5 de enero de 2007.

Que la Administración señala que el bono de productividad ha sido otorgado en razón al resultado final de las actividades empresariales que lograron un desarrollo consolidado y cohesionado de la empresa, es decir, las condiciones de su otorgamiento se encuentran en función al cumplimiento de determinados objetivos y al resultado final que la empresa obtuvo, fijándose como recompensa del desempeño individual y su contribución a la generación de resultados. Agrega que la dación de dicho bono se da en reconocimiento al trabajo desplegado por sus trabajadores al interior de la empresa que permite la obtención de un resultado final; en consecuencia, el aludido concepto tiene una relación directa con la prestación de los servicios por parte del trabajador y tiene naturaleza de remuneración, toda vez que contribuyó a la prestación efectiva y eficaz de los servicios condicionados al cumplimiento de metas de productividad por parte de cada trabajador en las distintas áreas de la empresa durante el año 2011.

Que de los Anexos N° 2 y 3 a las resoluciones de determinación impugnadas (folios 441, 442 y 445), se tiene que la Administración adicionó a la base imponible de las Aportaciones a ESSALUD de los periodos enero a diciembre de 2011, el importe total de S/. 287 859,00, importe que corresponde a los montos otorgados a determinados trabajadores por concepto de Bono de Productividad.

Que conforme se verifica el aspecto que cuestiona la Administración para determinar que los bonos por productividad materia de reparo son conceptos remunerativos y no se encuentran en la excepción prevista en el inciso a) del artículo 19° de la Ley de CTS, es que la finalidad con la que se otorga es directamente contraprestativa, y por lo tanto, se convierte en un concepto remunerativo.

①

x P KL



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

Que de acuerdo a las normas previamente glosadas, 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.

Que a mayor abundamiento, es preciso indicar que Jorge Toyama, señala que, cuando se hace referencia al inciso a) del artículo 19° de la Ley de CTS, *"la exclusión legal atiende al carácter extraordinario y liberal de la gratificación. De esta manera se prevén dos elementos relevantes, de un lado lo ocasional, y de otro lado, el carácter acontraprestativo, estamos ante una suma que se concede con prescindencia de la prestación de servicios del trabajador (...). En nuestra opinión la gratificación extraordinaria no debe tener relación con los servicios del trabajador. Si por ejemplo se entregara una gratificación extraordinaria por productividad o logro de metas, estaríamos ante un concepto que se abona por los servicios del trabajador, esto es, con el carácter acontraprestativo descrito en el artículo 6° de la LPCP, y por tal razón ante una remuneración. No debemos olvidar que estamos ante gratificaciones gratuitas que se entregan por hecho absolutamente ajenos a la relación laboral"*<sup>4</sup>.

Que de autos se aprecia que mediante el Punto 8 del Requerimiento N° 0122130001451 (folio 383), la Administración indicó que de acuerdo a la información declarada en el Formulario PDT 601 - Planilla Electrónica de los periodos enero a diciembre de 2011, se detectó la entrega de importes por concepto de bono de productividad (código 902) por el importe de S/. 287 858,78 de acuerdo al Anexo N° 08 adjunto (folios 365 a 367), por lo que solicitó a la recurrente explicar por escrito y con la documentación sustentatoria la naturaleza y cuantía de dicha observación.

Que mediante escrito de descargos de 7 de agosto de 2013 (folios 181 y 182), la recurrente señaló que el bono de productividad consiste en una discrecionalidad del empleador que se otorga a determinados trabajadores. El monto de la bonificación es determinado por la empresa a su sola discrecionalidad y es pagado en el mes al trabajador beneficiado; la metodología se otorga como incentivo al personal en función del buen desempeño laboral, es variable y su otorgamiento se evalúa mensualmente de acuerdo a los criterios que establezca cada responsable de área para las metas establecidas previamente.

Que del Resultado del Requerimiento N° 0122130001451 (folios 348 a 350), se observa que la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente, señalando que de la revisión de la Norma Interna N° 10-BP-2011 "Normas para conceder conceptos no remunerativos a trabajadores" de 1 de enero de 2011, se observa que se registra los alcances, formalidad, contenido, marco jurídico, montos a concederse, entre otros detalles, estableciendo las políticas laborales a aplicar en la empresa de manera general. Que se revisó las boletas de pago donde se registra este importe otorgado, y se determina que este concepto no es otorgado a la totalidad de trabajadores registrados en la empresa, dado que solo se otorgó a 289; que los importes entregados son variados de un trabajador a otro; los trabajadores que recibieron este concepto lo hicieron en uno o en varios meses durante el año 2011; y se constata que dicho bono también fue otorgado a los trabajadores en los años 2009 y 2010 según se registra en los Formularios PDT 601 - Planilla Electrónica. Los importes otorgados van de S/. 3,50 a S/. 6 299,21 por ocasión.

Que agrega que de la revisión del contenido de la "Norma Interna N° 10-BP-2011", se puede concluir que el pago del Bono de Productividad está vinculado a una productividad determinada, evidenciándose que la razón de ser de su otorgamiento es el carácter acontraprestativo de los servicios brindados por el trabajador. Siendo así, determina que el bono de productividad otorgado a los trabajadores tiene naturaleza acontraprestativa, y, por tanto, constituyen concepto remunerativo.

<sup>4</sup> TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge. "Remuneraciones, Rentas y la SUNAT" En: Revista Themis, N° 42, año 2001, página 297.



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

Que en el caso de autos, la recurrente alega que los bonos otorgados por concepto de bonificación por productividad no tienen carácter remunerativo, por cuanto se encuentran en la excepción prevista en el inciso a) del artículo 19° de la Ley de CTS; para lo cual durante la etapa de fiscalización presentó el documento denominado "Norma Interna N° 10-BP-2011"- Norma Interna sobre Pago de Bono de Productividad (folios 144 y 145), siendo que de la revisión de dicho documento se observa que el bono de productividad es una suma variable en su naturaleza que se concede eventualmente en el semestre con la finalidad de reconocer el papel del trabajador en el desarrollo consolidado de las actividades empresariales administrativas periódicas, referidas solo a los resultados empresariales en las diversas áreas, tanto las integrales que corresponden a su sector, departamento o área como las que desarrollan la vinculación con otros sectores y entidades externas, y que es un reconocimiento a las actividades vinculadas y finales de todos los actores del área que contribuyen al resultado final.

Que se desprende de dicho documento, que el pago del bono de productividad otorgado por la recurrente a determinados trabajadores de una determinada área, tienen la particularidad de ser entregada por el reconocimiento al desempeño de éstos, por lo que los mismos corresponden a una contraprestación vinculada a la productividad y a la consiguiente situación de beneficio económico obtenida por la empresa empleadora, por lo que la entrega del aludido bono no se encuentra comprendida en el inciso a) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, no habiendo desvirtuado la recurrente mediante otra documentación su carácter remunerativo, por lo que los montos otorgados por concepto de bonos de productividad califican como conceptos remunerativos, siendo parte de la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de los periodos enero a diciembre de 2011, en consecuencia procede mantener el reparo y confirmar la apelada en ese extremo.

Que cabe precisar respecto a lo argumentado por la recurrente en etapa de apelación, que los bonos de productividad constituyen un bono adicional a las utilidades legales que les corresponde al trabajador, por lo tanto, no constituye un concepto remunerativo de acuerdo al inciso b) del artículo 19° de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, se debe indicar que no ha aportado elementos de prueba que acrediten ello, por lo que no corresponde amparar lo señalado por la recurrente.

Que en cuanto a las sentencias de la Corte Suprema, Casación N° - Lima y Casación N° ( -Lima citadas por la recurrente, debe indicarse que estas sólo son aplicables a los casos concretos analizados en dichas resoluciones; sin perjuicio de ello, cabe señalar que se encuentran referidas a casos de bonificaciones o asignaciones extraordinarias entregadas a título de liberalidad por el empleador, en las que se señala que dichas entregas se realizaban previa evaluación semestral y a calificación; sin embargo, en el caso de autos se observa que, los bonos de productividad otorgados se encontraban supeditados al rendimiento por desempeño de estos, lo que denota el carácter contraprestativo.

## **Asignación por educación**

Que la recurrente señala que cumplió con presentar documentación referida a las cargas educativas del personal que laboró en el período fiscalizado, con la finalidad de acreditar que el dinero otorgado en calidad de asignación por educación no era de libre disponibilidad, sino que se encontraba asignado a un fin específico, esto es, a los gastos educativos de los trabajadores y de sus hijos. Agrega que presentará documentación a fin de acreditar que la aludida asignación cumple con todos los requisitos legales para ser considerada como un concepto no remunerativo, conforme a lo establecido en el inciso f) del artículo 19° de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios y el artículo 7° del Decreto legislativo N° 728.

Que mediante escrito ampliatorio (folios 1249 y 1250), sostiene que no se ha revisado de forma objetiva los documentos presentados donde ha acreditado las cargas educativas del personal que laboró en el periodo fiscalizado; y que de acuerdo al artículo 19° de la Ley de CTS, deberá tenerse en cuenta que para cumplir con el requisito de razonabilidad el monto otorgado es proporcional para cubrir los gastos



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

por educación, debido a que la finalidad está dirigida al mejoramiento del nivel educativo del personal así como de sus dependientes directos.

Que la Administración señala que la recurrente no ha cumplido con sustentar debidamente el otorgamiento de la Asignación por Educación, tal como exige la normativa para considerar dicha asignación como un concepto no remunerativo, toda vez que no presentó documentación alguna que acredite que exista realmente la educación de los hijos de sus trabajadores, es decir, no probó que el hijo o los hijos de los trabajadores estén efectivamente estudiando mediante la presentación y/o exhibición de los recibos de matrícula o de pago de pensión de estudios, o constancia de estudios; por lo que en el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley.

Que de los Anexos 2 y 3 a las resoluciones de determinación impugnadas (folios 442 a 445), se tiene que la Administración adicionó a la base imponible de las Aportaciones a ESSALUD de los periodos enero a diciembre de 2011, el importe total de S/. 34 067,00, por concepto de montos abonados por la recurrente a determinados trabajadores por concepto de asignación por educación.

Que de acuerdo al citado inciso f) del artículo 19° de la Ley de CTS, antes glosado no constituye remuneración computable la asignación o bonificación por educación, siempre que sea por un monto razonable y se encuentre debidamente sustentada.

Que por su parte, el artículo 7° del Reglamento de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios aprobado por Decreto Supremo N° 004-97-TR, precisa que la asignación o bonificación por educación a que se contrae el inciso f) del artículo 19° de la citada ley, comprende a las otorgadas con ocasión de los estudios del trabajador o de sus hijos, de ser el caso, sean éstos preescolares, escolares, superiores, técnicos o universitarios e incluye todos aquellos gastos que se requieran para el desarrollo de los estudios respectivos, como uniformes, útiles educativos y otros de similar naturaleza, salvo convenio más favorable para el trabajador.

Que de acuerdo al criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02264-2-2003, las asignaciones o bonificaciones por educación a que hace alusión la norma precitada, no son otorgadas como contraprestaciones por los servicios prestados, sino que constituyen una liberalidad del empleador, quien las puede conceder o no, no teniendo una periodicidad fija e incluso, se encuentran sometidas a eventualidades que pueden o no suceder, como es el contar o no con hijos en edad escolar, por ejemplo, siendo necesario que se cumpla con los requisitos de monto razonable y debida sustentación, que la ley establece a fin que no califiquen como remuneración para ningún efecto legal.

Que asimismo, la Resolución N° 02264-2-2003 agrega en cuanto al aludido requisito de razonabilidad, que deben tenerse en cuenta dos parámetros: el primero relacionado al costo de la educación que pretende satisfacer el empleador, así el monto entregado a los trabajadores por dicho concepto no puede superar el costo de los gastos educativos, y el segundo referido a la remuneración mensual del trabajador, pues en caso que la asignación la exceda se estaría frente a un caso de simulación, obligando el principio de primacía de la realidad a comprender dicha asignación como remuneración; y en cuanto al requisito de la debida sustentación, indica que debe acreditarse que exista realmente la educación, es decir, que se pruebe que el hijo o el trabajador estén efectivamente estudiando, y no así el gasto incurrido, por lo tanto, se entiende cumplido este requisito, cuando el trabajador presenta el recibo de matrícula o de pago de pensión de estudios, con la constancia de estudios o de haber terminado el ciclo respectivo<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> Criterio reiterado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09197-3-2007.



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

Que conforme se verifica de autos, el aspecto que cuestiona la Administración para determinar que las asignaciones por educación materia de reparo son conceptos remunerativos y no se encuentran en la excepción prevista en el inciso f) del artículo 19° de la Ley de CTS, es que no se ha acreditado la debida sustentación de dichas asignaciones.

Que mediante el Punto 4 del Requerimiento N° 0122130001451 (folios 385 y 386), la Administración indicó que de acuerdo a la información declarada en el Formulario PDT 601 - Planilla Electrónica de los periodos enero a diciembre de 2011, se detectó la entrega a favor de los trabajadores de importes por concepto de asignación por educación (código 202), por el importe total de S/. 34 066,92 de acuerdo al detalle del Anexo N° 5 adjunto (folio 374), por lo que solicitó a la recurrente que explicara por escrito y con la documentación respectiva, la naturaleza y cuantía de dicho concepto.

Que del resultado del citado requerimiento (folios 356 y 357), se observa que el auditor señaló que pese a que la recurrente presentó escritos de 5 y 7 de agosto de 2013, no especificó nada respecto a la observación señalada, agregando que solo exhibió recibo de pago de diciembre de 2011 y liquidación de caja de diciembre de 2011 de la \_\_\_\_\_ así como recibo del \_\_\_\_\_ de diciembre de 2011, los tres pagos vinculados con las tres hijas del trabajador Leopoldo \_\_\_\_\_ y que no exhibió documentación sustentatoria respecto de la asignación pagada a los trabajadores, tales como constancia de estudios o de haber terminado el ciclo respectivo, libretas de notas, entre otros; añadiendo que de la revisión efectuada a la Norma Interna N° 6-PAE-2011 de 1 de enero de 2011, se constata que la asignación por educación referenciada en las boletas de pago, no es otorgada a la totalidad de trabajadores, siendo que de los 33 trabajadores que la recibieron, 32 lo hicieron en un solo mes del año 2011 en montos que van de S/. 4,00 a 630,00; y que el trabajador Leopoldo Sánchez Castaños recibió S/. 2 743,10 en cada uno de los 11 meses del año 2011, por lo que teniendo en cuenta los descargos y documentos presentados por la recurrente, concluyó que procede efectuar el reparo respectivo en tanto el destino de su entrega no fue debidamente sustentada documentariamente.

Que conforme a lo señalado anteriormente, mediante Requerimiento N° 0122130001451 la Administración requirió a la recurrente sustentar por escrito y documentariamente los montos otorgados a los trabajadores por educación, siendo que presentó entre otros, la Norma Interna N° 6-PAE-2011 y copias de recibos de pago.

Que obra en autos el documento denominado "Norma Interna N° 6-PAE-2011 - Norma Interna sobre Pago de Asignación por Educación" (folios 152 y 153), el cual indica, entre otros, que la empresa ha determinado aplicar el concepto de asignación por educación para los trabajadores que determine de acuerdo a su política y decisión presupuestal; que para otorgar dicho concepto se podrá optar por incorporarlo al contrato de trabajo escrito o verbal según fuera el caso, o bien concederlo por acto unilateral del empleador; que en cualquier caso el trabajador que reciba dicha asignación deberá suscribir el documento pertinente por el cual se le concede y acepta, bajo los alcances de ley, esto es, la boleta de pago. Agrega que los montos a concederse varían de acuerdo al nivel y puesto del trabajador.

Que asimismo, obra en autos el Recibo N° 002-0041646 de 6 de diciembre de 2011 emitido por el Colegio \_\_\_\_\_ por el importe de S/. 630,00 por concepto de la cuota N° 11 (diciembre) a favor de \_\_\_\_\_ así como el documento de pago emitido por el Banco Scotiabank de 14 de diciembre de 2011 por el concepto de pensión por el referido monto a favor del citado Colegio (folio 150); el Recibo de Pago N° 20242371 emitido y sellado por la Universidad \_\_\_\_\_ el 22 de diciembre de 2011, por el concepto de matrícula, cuota 1 y descuento por beca por el monto total de S/. 790,00 a favor de \_\_\_\_\_ (folio 149); documentos vinculados a las hijas del trabajador \_\_\_\_\_ lo que es reconocido y no cuestionado por la Administración (folio 942/reverso); asimismo, obra en autos la Boleta de Pago del trabajador \_\_\_\_\_ correspondiente al periodo junio 2011 (folio 151); boleta de pago en el que figura el concepto de

11



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

asignación por educación por el monto de S/. 2 743,10, tal como se corrobora del Anexo N° 5 del Requerimiento N° 0122130001451 (folio 374).

Que por consiguiente, teniendo en consideración el artículo 7° del Reglamento de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios y el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02264-2-2003, se determina que se encuentra acreditado los gastos por educación efectuados por el trabajador por el importe total de S/. 1 420,00, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración efectuar una reliquidación de la Resolución de Determinación N° 012-003-0040802, girada por Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de diciembre de 2011.

Que respecto al documento "Liquidación de Caja" N° 10814193 emitido y sellado con fecha 28 de febrero de 2011 por la Universidad San Ignacio de Loyola por el concepto de "pago normal" (folio 148), y los documentos denominados "Recibo de Pago" N° 13561725 y "Liquidaciones de Caja" de la Universidad N° de 20 de diciembre de 2010 (folios 146 y 147), se debe indicar que dichos documentos no sustentan el gasto en la educación en los meses acotados, dado que el primer documento no permite acreditar el concepto por el cual se paga, no habiendo adjuntado documentación adicional para constatar ello; y respecto de los demás documentos se verifica que corresponden al ejercicio 2010, es decir, a periodo diferente al acotado.

Que asimismo, se debe indicar que la Administración da cuenta de una relación de los trabajadores presentada por la recurrente (folio 943) con la indicación del número de hijos y el monto anual otorgado a cada uno de sus trabajadores con la finalidad de sustentar el pago de los bonos efectuados, lo que no constituye un documento que permita sustentar debidamente la asignación por educación otorgada, teniendo en consideración el criterio anteriormente establecido en la Resolución del Tribunal N° 02264-2-2003.

Que en consecuencia corresponde mantener el reparo efectuado en cuanto al monto por educación entregado de los trabajadores indicados en el Anexo N° 5 del Requerimiento N° (folio 374) a excepción del trabajador por el importe de S/. 1 420,00, debiendo la Administración proceder a la reliquidación del reparo examinado.

## **Bonificación por educación**

Que la recurrente indica que según se desprende de la apelada, no habría dado cumplimiento a los requisitos de razonabilidad y debida sustentación los cuales son exigidos por la norma para considerarlos como conceptos no remunerativos, señalando al respecto que los montos entregados son razonables en cuanto no exceden los gastos educativos de los trabajadores beneficiados y de sus dependientes directos, sin importar si se trata de montos variables o montos mínimos, en tanto que cualquier importe significa una ayuda para los trabajadores; y que la finalidad de dicho bono no es cubrir la totalidad de algún gasto educativo sino de contribuir al mismo, precisando que entregó toda la documentación pertinente, sin embargo, la Administración ha considerado que la información brindada no es suficiente.

Que la Administración señala que la recurrente durante el procedimiento de fiscalización no ha cumplido con los requisitos referidos a la razonabilidad y debida sustentación a fin que la bonificación por educación sea considerada como un concepto no remunerativo, pues respecto al monto razonable señala que dicha bonificación corresponde a montos variables que van desde S/. 3,00 a S/. 6 202,96 al mes por trabajador; y que el contribuyente no cumplió con sustentar debidamente el otorgamiento de dicha bonificación, es decir, no presentó documentación alguna que acredite que se prestó realmente el servicio de educación a favor de sus trabajadores, no probó que los trabajadores beneficiados con esta bonificación se hayan encontrado efectivamente estudiando, a través de la presentación y/o exhibición de los recibos de matrícula o del pago de la pensión de estudios; agrega que si bien la recurrente adjunta

 12



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

una relación de trabajadores y de los hijos que poseen (trabajadores con carga familiar) no es suficiente para acreditar la razonabilidad y destino de dichas bonificaciones.

Que respecto al documento denominado "Plan de Capacitación de Personal" del año 2011, refiere que dicho documento no constituye prueba alguna que demuestre de modo fehaciente e indubitable que dichos trabajadores hayan recibido efectivamente dichas capacitaciones y que éstas hayan sido sufragadas con los montos recibidos por concepto de la citada bonificación; asimismo, indica que los importes consignados como gastos de dichos cursos no guardan correspondencia con el monto objeto de reparo, por lo que procede a confirmar el reparo por concepto de bonificación por educación.

Que del Anexo 2 a las resoluciones de determinación impugnadas (folio 445), se tiene que la Administración adicionó a la base imponible de las Aportaciones a ESSALUD de los periodos enero a diciembre de 2011, el importe total de S/. 2 216 262,00, abonados por la recurrente a determinados trabajadores en concepto de bonificación por educación.

Que de acuerdo al citado inciso f) del artículo 19° de la Ley de CTS, no constituye remuneración computable la asignación o bonificación por educación, siempre que sea por un monto razonable y se encuentre debidamente sustentada.

Que de autos se aprecia que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° 0122130001881 (folio 338), la Administración indicó que de acuerdo a la información declarada en el Formulario PDT 601 - Planilla Electrónica de los periodos enero a diciembre de 2011, se detectó la entrega de importes por concepto de bonificación por educación (código 1001 Otros conceptos 1) de acuerdo a los trabajadores detallados en el Anexo N° 2 adjunto (folios 321 a 329), por lo que solicitó a la recurrente explicar por escrito y con la documentación sustentatoria dicha observación.

Que la recurrente mediante escritos de 7 y 15 de agosto de 2013 (folios 9 y 180), indicó que estas bonificaciones se otorgan como incentivo para el mejoramiento del nivel educativo del personal así como de sus dependientes directos; que esta bonificación es variable y se otorga en función de la remuneración así como del resultado de la evaluación mensual que realizan las áreas de calidad y los jefes de las respectivas unidades de negocio; agregando que consiste en una discrecionalidad del empleador que se otorga a determinados trabajadores, y que el monto de la bonificación es determinado por la empresa a su sola discrecionalidad y es pagado en el mes al trabajador beneficiado; respecto a la metodología que se utiliza, señaló que se otorga como incentivo para las unidades de negocio de la empresa, conforme a los niveles y categorías determinadas en la política de remuneraciones establecida por la Gerencia General y conforme a las indicaciones señaladas en cada caso por el superior jerárquico autorizado.

Que del resultado del citado requerimiento (folios 300 y 301), se observa que la Administración dio cuenta de los escritos presentados por la recurrente, indicando que no exhibió documentación sustentatoria respecto de los conceptos otorgados, y que si bien presentó el documento denominado Norma Interna N° 6-PAE 2011 - "Normas para conceder conceptos no remunerativos a trabajadores", donde constan los alcances, la formalidad y contenido de dichas bonificaciones, entre otros, dichos conceptos no son otorgados a la totalidad de los trabajadores, y que se otorga en montos variables de S/. 3,00 a S/. 6 202,96; que la bonificación por educación debe cumplir con dos requisitos, razonabilidad y estar sustentada; concluyendo que lo que los importes entregados a los trabajadores detallados en el Anexo N° 02 del Requerimiento N° 0122130001881 no corresponden a conceptos que se encuentren en el artículo 19° de la Ley de CTS, en tanto su entrega no fue sustentada documentariamente, procediendo a efectuar el reparo respectivo.

*(Handwritten mark)*

*(Handwritten marks)*



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

Que conforme a lo señalado anteriormente, mediante Requerimiento N° 0122130001881, la Administración solicitó a la recurrente que presentara por escrito y con documentación sustentatoria los importes otorgados por concepto de bonificación por educación; sin embargo, si bien la recurrente presenta las Disposiciones de Gerencia General N° 01-CNR y 02-CNR-2011, y la Norma Interna N° 6-PAE 2011 (folios 152, 153, 171 y 210), así como una relación de personal que habría recibido bonificaciones por educación en el año 2011 (folios 557 a 572), listado de trabajadores y sus respectivos hijos (folios 452 a 556) y el denominado "Plan de Capacitación de Personal" del año 2011 (folios 188 a 192), según da cuenta la Administración (folio 941), dichos documentos no acreditan la debida sustentación de los conceptos otorgados, esto es, no acreditan que los hijos o los trabajadores hayan estudiado efectivamente, conforme al criterio anteriormente expuesto.

Que en consecuencia, si bien puede resultar razonable los montos otorgados por la recurrente por concepto de bonificación por educación, no se ha cumplido con uno de los requisitos necesarios para que la bonificación por educación no forme parte de la remuneración computable, esto es, la debida sustentación, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a los documentos presentados ante esta instancia, esto es, las declaraciones juradas suscritas por diversos trabajadores respecto al otorgamiento de la bonificaciones por educación de diplomas emitidos por la Escuela de Organización industrial y la boletas de Notas emitida por una Institución Educativa Privada, documentos denominados "Cancelación Recibo (s) de Pensión con Tarjeta(s) de crédito y/o débito", recibos de pago y boletas emitidos por la , así como vouchers de pago emitidos por el Banco Interbank, constancias de estudios y certificado por asistencia a curso (folios 965 a 1077), es pertinente señalar que no procede admitir tales medios probatorios según el artículo 148° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1421<sup>6</sup>, toda vez que la recurrente no acreditó que su falta de exhibición durante la fiscalización hubiera obedecido a causa que no le fuera imputable, no realizó el pago de la deuda ni presentó la carta fianza respectiva (los valores impugnados contienen importe a pagar), así como no se ha configurado el supuesto contemplado en el artículo 147° del Código Tributario.

Que sin perjuicio de ello, cabe indicar que de acuerdo con el artículo 125° del Código Tributario, los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración, por lo que las declaraciones juradas no constituyen un medio probatorio susceptible de ser actuado y valorado en esta instancia.

<sup>6</sup> Vigente desde el 14 de setiembre de 2018. El artículo 148° del Código Tributario, señala que no se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia 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 hasta por doce (12) meses, o dieciocho (18) meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia, o veinte (20) días hábiles tratándose de apelación de resoluciones que resuelven reclamaciones contra resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficinas de profesionales independientes; posteriores a la fecha de interposición de la apelación. 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. Tampoco podrá actuarse medios probatorios que no hubieran sido ofrecidos en primera instancia, salvo el caso contemplado en el artículo 147°.



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

## **Bonificación por transporte**

Que la recurrente señala que debido a un error en el sistema se otorgó dicha bonificación a ciertos trabajadores que no asistieron a prestar sus servicios efectivos al centro de trabajo, sin embargo, en los demás casos sí se encontraría acreditado que los montos otorgados fueron utilizados por los trabajadores para el traslado del trabajador desde su casa al centro de labores y viceversa; asimismo, indica que dicho concepto conforme con lo establecido en el inciso e) del artículo 19° de la Ley de CTS no es remuneración y por tanto, no forma parte de la base de cálculo de Aportaciones a ESSALUD. Agrega que dicha bonificación es un beneficio otorgado a los trabajadores de la empresa para que puedan asistir a su centro de labores y finalizada su jornada de trabajo pueda regresar a sus hogares, conforme la citada norma; que si bien se ha verificado que ciertos trabajadores reciben montos distintos en cada mes pese a haber trabajado el mismo número de días en esos meses, no significa que no fueran utilizados para la asistencia al trabajo; que lo que resulta pertinente analizar no es la variabilidad de los montos otorgados, sino que tales montos hayan sido utilizados para cubrir el traslado del trabajador desde su casa al centro de trabajo, lo que ha cumplido con acreditar.

Que la Administración señala que la recurrente no ha exhibido medio probatorio alguno que acredite que los montos otorgados por concepto de bonificación por transporte hayan sido empleados efectivamente para la asistencia al centro de trabajo, por lo que se concluye que el referido concepto no se encuentra comprendido dentro de las excepciones previstas en el artículo 19° de la Ley de CTS.

Que del Anexo 2 a las resoluciones de determinación impugnadas (folios 445), se tiene que la Administración adicionó a la base imponible de las Aportaciones a ESSALUD de los periodos enero a diciembre de 2011, el importe total de S/. 5 263 554,00 por concepto de bonificación por transporte entregados a diversos trabajadores.

Que de acuerdo al inciso e) del artículo 19° de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, no se consideran remuneraciones computables el valor del transporte, siempre que esté supeditado a la asistencia al centro de trabajo y que razonablemente cubra el respectivo traslado. Se incluye en este concepto el monto fijo que el empleador otorgue por pacto individual o convención colectiva, siempre que cumpla con los requisitos antes mencionados.

Que de la norma anteriormente glosada, se tiene que para que los montos otorgados por concepto de bonificación por transporte no sean considerados como parte de la remuneración, resulta necesario que se acredite que el monto asignado sea razonable y que se encuentra supeditado a la asistencia al centro de trabajo.

Que el Decreto Supremo N° 004-2006-TR estableció disposiciones sobre el registro de control de asistencia y de salida en el régimen laboral de la actividad privada, y en su artículo 1° modificado por el artículo 2° del Decreto Supremo N° 010-2008-TR, indica que todo empleador sujeto al régimen laboral de la actividad privada debe tener un registro permanente de control de asistencia, en el que los trabajadores consignarán de manera personal el tiempo de labores. La obligación de registro incluye a las personas bajo modalidades formativas laborales y al personal que es destacado o desplazado a los centros de trabajo o de operaciones por parte de las empresas y entidades de intermediación laboral, o de las empresas contratistas o subcontratistas. Agrega la citada norma que no existe obligación de llevar un registro de control de asistencia para trabajadores de dirección, los que no se encuentran sujetos a fiscalización inmediata y los que prestan servicios intermitentes durante el día.

Que los artículos 1° y 5° del TUO de la Ley de Jornada de Trabajo, Horario y Trabajo en sobretiempo, aprobado mediante Decreto Supremo N° 007-2002-TR, establecen que la jornada ordinaria de trabajo para varones y mujeres mayores de edad es de ocho (8) horas diarias o cuarenta y ocho (48) horas



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

semanales como máximo; siendo que no se encuentran comprendidos en la jornada máxima los trabajadores de dirección, los que no se encuentran sujetos a fiscalización inmediata y los que prestan servicios intermitentes de espera, vigilancia o custodia.

Que de autos se aprecia que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° 0122130001881 (folio 337), la Administración indicó que de acuerdo a la información declarada en el Formulario PDT 601 - Planilla Electrónica de los periodos enero a diciembre de 2011, se detectó la entrega de importes por concepto de bonificación por transporte (código 1002) por el importe total de S/. 5 203 554,40 por lo que solicitó a la recurrente explicar por escrito y con la documentación la naturaleza y cuantía de dichos importes, para lo cual solicitó sustentar mediante políticas y documentos internos, el otorgamiento de dicha bonificación, e indicar si dicha bonificación se encontraba supeditada a la asistencia al trabajo u otra condición para su otorgamiento, entre otros.

Que mediante escritos de 7 y 15 de agosto de 2013 (folios 8 y 180), la recurrente señaló que estas bonificaciones se otorgaron como incentivo para el traslado diario del personal que presta atenciones a clientes internos y externos. Esta bonificación es variable y se otorga en función de la remuneración y considerando los días laborados siendo el tope máximo lo establecido por ley y por la norma interna pertinente; que es una discrecionalidad del empleador que se otorga a determinados trabajadores, y es pagado en el mes al trabajador beneficiado; y que a efectos del control para el pago se realiza mediante el informe del jefe inmediato superior, quien indica qué personal lo recibe y ha cumplido con asistir el centro de trabajo y/o se encuentra en ejercicio de su descanso vacacional.

Que del resultado del citado requerimiento (folio 299), se observa que la Administración dio cuenta de los escritos presentados por la recurrente y del documento denominado "Norma Interna N° 13-PAE 2011- Normas para conceder conceptos no remunerativos", indicando que la contribuyente no adjunta cuál es el análisis que realizó en función al sueldo de cada uno de los trabajadores o cual fue la metodología para calcular el monto otorgado, no adjunta documentación probatoria sobre qué es lo que realmente se paga por este concepto, ni los criterios establecidos para el otorgamiento; no sustenta el destino que le da el trabajador a esos montos, ni la documentación sustentatoria por cada uno de los trabajadores para validar que se encuentre supeditada a la asistencia al centro de trabajo, por lo que los montos otorgados constituyen conceptos remunerativos.

Que asimismo, indicó que del análisis de la verificación de los reportes de asistencia en el Formulario PDT 601 Planilla electrónica, se verifica que existen trabajadores con días no laborados o con días subsidiados en el mes que sí recibieron la bonificación por transporte, entre otros; por lo que concluyó que el concepto pagado como bonificación por transporte no se encuentra vinculado directamente a la asistencia del trabajador a su centro de labores, esto debido a que de ser así, no existiría explicación por la cual los trabajadores tomados como una pequeña muestra se encuentre percibiendo la bonificación por transporte en meses que no laboraron; asimismo, no explica cómo se ha ejercido el control con respecto a los pagos efectuados y no cumple con exhibir la documentación sustentatoria fehaciente que lo acredite; en consecuencia, las bonificaciones por transporte entregadas son conceptos remunerativos, en tanto el destino de su entrega no fue sustentada documentariamente.

Que de la evaluación de los documentos presentados, tenemos que de acuerdo con la información de la Planilla Electrónica de la recurrente de los periodos acotados y según se resume en el Anexo N° 3 del Requerimiento N° 0122130001881 (folios 302 a 320), se asigna a los trabajadores por concepto de bonificación por transporte montos variables mensuales.

Que conforme lo argumentado por la recurrente, los conceptos entregados a los trabajadores por bonificación en transporte, constituyen conceptos no remunerativos, dado que son montos entregados supeditados a la asistencia al trabajo de acuerdo con lo establecido en el citado inciso e) del artículo 19° de la Ley de CTS, siendo que de acuerdo a la citada norma, para que los montos otorgados por concepto de transporte no sean considerados como parte de la remuneración resulta necesario que se acredite



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

que el monto asignado sea razonable y que se encuentra supeditado a la asistencia al centro de trabajo; sin embargo, de la documentación que obra en autos, y conforme se dejó establecido en el Resultado del Requerimiento N° 0122130001881, la recurrente a efectos de sustentar la referida observación solo adjuntó el documento denominado "Norma Interna N° 13-PAE 2011-Norma para conceder conceptos no remunerativos", documento que no permite sustentar ello.

Que en efecto, de la revisión del documento "Norma Interna N° 13-PAE 2011-Norma para conceder conceptos no remunerativos" (folios 154 y 155), se observa que no señala expresamente que la entrega de dichos importes se encuentren vinculados con el traslado del trabajador desde su casa al centro de labores y viceversa, más aun si se indica que dicha bonificación es una suma variable que se concede con la finalidad de reconocer el papel del trabajador en el desarrollo de las actividades empresariales; y que si bien se señala que a efectos del control para el pago de dichas bonificaciones se debe contar con el informe del jefe inmediato superior, quien indica qué trabajador lo recibe y ha cumplido con asistir el centro de trabajo, la recurrente no ha adjuntado medios probatorios adicionales que sustenten que las referidas entregas se encuentren vinculadas con la asistencia al trabajo.

Que por lo tanto, este documento por sí solo no acredita que los importes reparados hayan sido otorgados por concepto de bonificación en transporte; siendo preciso señalar que tal como lo reconoce la recurrente en su escrito de apelación, en algunos casos, se ha asignado dichos montos aun cuando el trabajador no ha asistido a laborar (folio 1103).

Que en tal sentido, se concluye que la recurrente no ha acreditado que los montos otorgados por concepto de bonificación por transporte hayan sido empleados para la asistencia al centro de trabajo, toda vez que si bien pueden resultar razonables los montos otorgados, no se ha adjuntado medio probatorio que acredite la asistencia al centro de trabajo, para lo cual no solo basta que se señale que los trabajadores acudieron a laborar según información de la Planilla Electrónica, sino que se acredite la asistencia del trabajador con algún medio de control de asistencia con el detalle de la entrada y salida de los trabajadores<sup>7</sup>, o de ser el caso, acreditar la excepción de no encontrarse obligado a contar con el registro de control de asistencia, por lo que no se ha cumplido con uno de los requisitos contenidos en el referido inciso e) del citado artículo 19°, esto es, que la referida bonificación por transporte se encuentre supeditado a la asistencia al trabajo, para considerar que dichos montos no son remuneración, en consecuencia, corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en este extremo.

## **Bonificación por vestuario**

Que la recurrente sostiene que la referida bonificación se otorga con ocasión de las funciones del personal dado que presta atención a clientes externos y/o internos con la finalidad que acudan correctamente vestidos al centro de labores, en tal sentido, resulta necesario la aludida entrega y facilita la prestación de sus servicios vinculados con la salud de las personas, de acuerdo al Reglamento Interno de Trabajo de la Empresa y al Protocolo de Presentación del Personal de la Empresa que adjunta, por lo que de conformidad con el inciso i) del artículo 19° de la Ley de CTS, las bonificaciones por vestuario son conceptos no remunerativos. Agrega que el hecho que el cálculo de las sumas otorgadas por concepto de bonificación por vestuario esté relacionado con el monto de la remuneración y a la asistencia al centro de trabajo de los trabajadores, de ninguna manera puede interpretarse como que tales sumas no fueron otorgadas en calidad de condición de trabajo, como erróneamente se señala en la apelada, por lo que corresponde analizar si dicha bonificación es una condición de trabajo para los trabajadores que prestan atenciones a clientes internos y/o externos, lo que ha quedado demostrado.

<sup>7</sup> Similar criterio se encuentra recogidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05449-4-2007 y 09197-3-2007.



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

Que la Administración señala que la recurrente no ha acreditado que las sumas por concepto de bonificación por vestuario otorgados a sus trabajadores se traten de condiciones de trabajo, es decir, no acreditó que dichas sumas fueron necesarias para el cabal desempeño de sus labores de conformidad con el inciso i) del artículo 19° de la Ley de CTS, sino por el contrario queda evidenciado que se trata de sumas de dinero con las características propias para ser consideradas una remuneración, esto es, han sido otorgadas como contraprestación a los servicios del trabajador siendo su monto de libre disposición, constituyéndose en una ventaja patrimonial para éste, por lo tanto, corresponde mantener el reparo acotado por concepto de bonificación por vestuario.

Que del Anexo 2 a las resoluciones de determinación impugnadas (folios 445), se tiene que la Administración adicionó a la base imponible de las Aportaciones a ESSALUD de los periodos enero a diciembre de 2011, el importe total de S/. 949 837,00, importes abonados por la recurrente a determinados trabajadores por concepto de bonificación por vestuario.

Que los incisos c) e i) del artículo 19° de la precitada norma señalan que no se consideran remuneraciones computables el costo o valor de las condiciones de trabajo (inciso c), así como todos aquellos montos que se otorgan al trabajador para el cabal desempeño de su labor o con ocasión de sus funciones, tales como movilidad, viáticos, gastos de representación, vestuario y en general todo lo que razonablemente cumpla tal objeto y no constituya beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador (inciso i), respectivamente.

Que este Tribunal ha dejado establecido en reiterados pronunciamientos, tales como las Resoluciones N° 8729-5-2001 y 5217-4-2002, que se entiende por condición de trabajo a los bienes o pagos indispensables para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral, montos que se entregan para el desempeño cabal de la función de los trabajadores, sean por concepto de movilidad, viáticos, representación, vestuario, entre otros, siempre que razonablemente cumplan tal objeto y no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.

Que a mayor abundamiento, es preciso indicar que Jorge Toyama señala respecto a las condiciones de trabajo que, *"el artículo 19 de la LCTS habría indicado en el literal e) a la condición de trabajo como concepto no remunerativo, y en el literal i) las características y límites de su definición con algunos ejemplos (los gastos de representación y los viáticos -necesarios para la prestación de determinados servicios-, el vestuario, etc. no son sino condiciones de trabajo). En todo caso, pese a la reiterancia legislativa, lo relevante es la consideración de las condiciones de trabajo como un concepto no remunerativo"*. Agregando que las normas citadas, se plantean límites a la entrega de las condiciones de trabajo, dado que *"De un lado, deben ser entregadas por su necesidad o porque facilitan la prestación de servicios del trabajador, de tal forma que no son de libre disposición del trabajador" (...), y "De otro lado, su entrega debe ser razonable -no pueden revelar un propósito de evasión en función a los montos entregados, dice la LIR."*<sup>6</sup>.

Que de autos se aprecia que mediante el Punto 3 del Requerimiento N° 0122130001881 (folios 336 y 337), la Administración indicó que de acuerdo a la información declarada en el Formulario PDT 601 - Planilla Electrónica de los periodos enero a diciembre de 2011, se detectó la entrega de importes por concepto de bonificación por vestuario (código 1003- otros conceptos 3) por el importe total de S/. 949 836,61. Agrega que se constata que esta bonificación por vestuario no es otorgada a la totalidad de trabajadores, los trabajadores que la percibieron no lo hicieron en todos los meses, incluso hay trabajadores que solo lo recibieron en un mes del año 2011, y que son montos variables, que van desde S/. 0,28 a S/. 500,00 al mes; por lo que solicitó a la recurrente explicar por escrito y con la documentación sustentatoria la naturaleza y cuantía de los importes observados, indicando, entre otros, los motivos por los cuales entregó los importes señalados, y de la no afectación las Aportaciones a ESSALUD.

<sup>6</sup> TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge. "Remuneraciones, Rentas y la SUNAT" En: Revista Themis, N° 42, año 2001, página 297.



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

Que la recurrente mediante escritos de 7 y 15 de agosto de 2013 (folios 7, 8 y 180), señaló que estas bonificaciones se otorgan como incentivo para uso y mejor presentación del vestuario y se otorga al personal que presta atenciones a clientes internos y externos; que esta bonificación es variable y se otorga en función a la remuneración y considerando los días laborados, siendo el tope máximo lo establecido por ley y por la norma interna pertinente; que es una discrecionalidad que se otorga a determinados trabajadores; que se otorga como incentivo para las unidades de negocio de la empresa, conforme a los niveles y categorías establecidas en la política de remuneraciones establecida por la gerencia general y conforme a las indicaciones establecidas en cada caso por el superior jerárquico.

Que del resultado del citado requerimiento (folios 291 a 294), se observa que la Administración dio cuenta de los escritos presentados por la recurrente y del documento presentado por la recurrente denominado "Norma Interna N° 14-PBV 2011 - Normas para conceder conceptos no remunerativos a trabajadores" según el cual se observa que las condiciones de su otorgamiento se encuentran en función al resultado final que la empresa ha fijado a los trabajadores y como reconocimiento del desempeño individual y su contribución a la generación de resultados; por lo concluye que dichas bonificaciones están vinculadas a una productividad determinada de lo que se advierte su carácter contraprestativo derivados de los servicios brindados por el trabajador, por lo que constituye un concepto remunerativo.

Que conforme a lo señalado anteriormente, mediante Requerimiento N° 0122130001881 (folios 336 y 337) se solicitó a la recurrente explicar por escrito y con la documentación sustentatoria la naturaleza y cuantía de los importes observados sin embargo, conforme se verifica de autos, la recurrente no acreditó que los importes otorgados objeto de reparo constituyeran condición de trabajo, tal como pretende sostener al señalar que la referida bonificación se otorga con ocasión de las funciones del personal dado que presta atención a clientes externos y/o internos, y que facilita la prestación de sus servicios vinculados con la salud de las personas, más aun si no acredita que los trabajadores a quienes se les dio dicha bonificación, son los que se encuentran asignados o encargados de prestar atención a clientes externos y/o internos, como señala.

Que si bien la recurrente presenta las Disposiciones de Gerencia General y Norma Interna N° 14-PBV 2011 (folios 161, 162, 171 y 210), se observa del contenido de este último documento que la bonificación por vestuario constituye una suma variable en su naturaleza que se concede con la finalidad de reconocer el papel del trabajador en el desarrollo consolidado de las actividades empresariales, por lo que no se evidencia que dichos montos constituyan condición de trabajo y que por lo tanto, se encuentre relacionado con las actividades que la recurrente señala; a mayor abundamiento, cabe indicar que en el Resultado del Requerimiento N° 0122130001881 (folio 291) se verificó que la contribuyente registra en las cuentas de gastos 6250011001- Uniformes empleados, comprobantes de pago por la confección de uniformes, polos, casacas, chaquetas, sacos, uniformes industriales, entre otros, gastos que no están incluidos en las boletas de pago de los trabajadores.

Que respecto al documento denominado "Protocolo de Presentación del Personal de la Empresa" que adjunta a su recurso de apelación (folio 1078), es pertinente señalar que no corresponde que dicho documento sea meritudo en la presente instancia de conformidad con el citado artículo 148° del Código Tributario, sin perjuicio de ello, cabe indicar que dicho documento tampoco acredita que los montos otorgados constituyan condición de trabajo, por cuanto solo relacionan el tipo de personal, sin especificar los trabajadores o área asignadas y el uso de determinada vestimenta.

Que en tal sentido, de acuerdo a lo señalado por la Administración y que no es desvirtuado por la recurrente, los pagos en efectivo por concepto de bonificación por vestuario no resultan necesarios o indispensables para el cabal desempeño de las funciones de los trabajadores que los perciben, siendo que más bien conforme se señaló en los considerandos precedentes, constituyen un beneficio patrimonial del trabajador.



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

Que en consecuencia, resulta correcto afirmar que los desembolsos otorgados a los trabajadores se encontraban afectos a las Aportaciones a ESSALUD, toda vez que son parte de lo que el trabajador recibe por la prestación de sus servicios, siendo de su libre disposición, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

## **Bonificación por lavado de uniforme**

Que la recurrente sostiene que la bonificación por lavado de uniforme se otorga con ocasión de las funciones de cierto personal de retail, con la finalidad que puedan mantener de manera correcta y a diario las chaquetas y protectores que utilizan a efecto de llevar a cabo la prestación de sus servicios, de acuerdo al Reglamento Interno de Trabajo de la empresa y al Protocolo de Presentación del Personal de la Empresa que adjunta. En tal sentido, este concepto califica como no remunerativo de acuerdo al inciso i) del artículo 19° de la Ley de CTS, y por lo tanto no debe formar parte de la base imponible de las Aportaciones a ESSALUD.

Que agrega que dichos bonos son otorgados a fin que el personal de retail proyecte una correcta imagen, que se debe considerar que los productos que comercializa están directamente vinculados a la salud, por lo que resulta imprescindible que el personal vinculado directamente con tales productos, como lo es el personal de retail, se encuentre impecable diariamente; que es necesario que tales chaquetas y protectores sean lavados constante y frecuentemente; que el lavado de uniforme es una condición de trabajo para el personal de retail; que ha quedado acreditado que los montos otorgados por concepto de bonificación de lavado de uniforme no constituyen sumas de libre disposición para los trabajadores beneficiados, siendo además que no es necesario que el trabajador efectúe una rendición de los mismos, tal como lo ha indicado en la resolución apelada, pretendiendo agregar un requisito a la entrega de una condición de trabajo, por lo tanto, se debe dejar sin efecto el reparo correspondiente a las entregas de dinero a un grupo de trabajadores por el concepto de bonificación por lavado de uniforme.

Que la Administración señala que de manera similar al reparo analizado para las bonificaciones por vestuario, la contribuyente no ha presentado elementos probatorios que demuestren la naturaleza de condición de trabajo, ni tampoco ha presentado los resultados de las evaluaciones de calidad ejecutadas por el personal del área de monitoreo que según la contribuyente sirvieron para asignar el monto de la bonificación, en consecuencia, siendo que los montos otorgados son de libre disposición de los trabajadores y que de acuerdo a su norma interna la bonificación otorgada tuvo como finalidad reconocer el desempeño del trabajador, se trata de una ventaja patrimonial que deviene en un concepto remunerativo; por lo que concluye que la bonificación por lavado de uniforme otorgado a determinados trabajadores tiene naturaleza de remuneración por cuanto se verifica el carácter contraprestativo, de ventaja patrimonial y de libre disposición a favor de los trabajadores, correspondiendo mantener el reparo efectuado.

Que del Anexo 2 a las resoluciones de determinación impugnadas (folios 445), se tiene que la Administración adicionó a la base imponible de las Aportaciones a ESSALUD de los periodos enero a diciembre de 2011, el importe total de S/. 1 078 906,77, importes abonados por la recurrente a determinados trabajadores por concepto de bonificación por lavado de uniformes.

Que de autos se aprecia que mediante el Punto 5 del Requerimiento N° 0122130001881 (folios 334 y 335), la Administración indicó que de acuerdo a la información declarada en el Formulario PDT 601 - Planilla Electrónica de los periodos enero a diciembre de 2011, se detectó la entrega de importes por concepto de bonificación por lavado de uniforme (código 1009- otros conceptos 9) por el importe total de S/. 1 078 906,77. Se constata que esta bonificación por lavado de uniformes no es otorgada a la totalidad de trabajadores, quienes la percibieron no lo hicieron en todos los meses, incluso hay trabajadores que solo lo recibieron en un mes del año 2011, y que son montos variables, que van desde S/. 17,49 a S/. 601,00 al mes; por lo que solicitó a la recurrente explicar por escrito y con la documentación sustentatoria



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

la naturaleza y cuantía de los importes observados, indicando, entre otros, los motivos por los cuales entregó el importe señalado y no los afectó a las Aportaciones a ESSAUD.

Que la recurrente mediante escritos de 7 y 15 de agosto de 2013 (folios 5, 6, 179 y 180), señaló que estas bonificaciones se otorgan como incentivo para el mantenimiento diario de las chaquetas y protectores que utiliza el personal de retail, se asigna en monto variable y en función de las evaluaciones de calidad ejecutadas por el personal del área de monitoreo de calidad; que es una discrecionalidad que se otorga a determinados trabajadores, el monto es determinado por la empresa a su sola discrecionalidad y es pagado en el mes al trabajador beneficiado; de acuerdo a lo establecido en el inciso g) del artículo 19° de la Ley de CTS, constituye un concepto no remunerativo, en tanto que no se otorga como contraprestación por los servicios prestados por los trabajadores beneficiados; que se otorga como incentivo para las unidades de negocio de la empresa, conforme a los niveles y categorías establecidas en la política de remuneraciones establecida por la gerencia general y conforme a las indicaciones establecidas en cada caso por el superior jerárquico; a efecto del control para el pago se realiza mediante un informe del jefe inmediato superior, quien indica que trabajador lo recibe y ha cumplido con asistir al centro de trabajo y/o se encuentra en ejercicio de su descanso vacacional.

Que del resultado del citado requerimiento (folios 285 a 288), se observa que la Administración dio cuenta de los escritos y del documento denominado "Norma Interna N° 17-PBV 2011 - Normas para conceder conceptos no remunerativos a trabajadores", presentados por la recurrente, indicando que se entregaban con la finalidad de reconocer el papel del trabajador en el desarrollo de las actividades empresariales, referido solo a los resultados empresariales de las diversas áreas, por lo que concluyó que el pago de dicho bono está vinculado a una productividad determinada, de lo que se advierte su carácter contraprestativo, y por lo tanto constituye un concepto remunerativo.

Que en el presente caso, conforme a lo señalado mediante el Requerimiento N° 0122130001881 (folios 334 y 335), se solicitó a la recurrente explicar por escrito y con la documentación sustentatoria la naturaleza y cuantía de los importes observados, sin embargo, conforme se verifica de autos, la recurrente no acreditó que los importes otorgados objeto de reparo constituyeran condición de trabajo tal como pretende sostener al señalar que la referida bonificación se otorga con ocasión de las funciones de cierto personal de retail, con la finalidad que puedan mantener de manera correcta y a diario las chaquetas y protectores que utilizan a efectos de llevar a cabo la prestación de sus servicios.

Que en efecto, si bien la recurrente presenta la Norma Interna N° 17-PLU- 2011 (folios 156 a 158), se observa del contenido de este documento, que la bonificación por lavado de uniforme constituye una suma variable en su naturaleza que se concede con la finalidad de reconocer el papel del trabajador en el desarrollo consolidado de las actividades empresariales, y que es un reconocimiento a las actividades vinculadas y finales de todos los actores del área que contribuyen al resultado final; de lo que no se evidencia que los montos otorgados constituyan una condición de trabajo y que por lo tanto se encuentre relacionado con las actividades que la recurrente señala, siendo que a mayor abundamiento se debe indicar que en el Resultado del Requerimiento N° 0122130001881 (folio 291) la Administración dejó constancia que verificó que la recurrente registra en las cuentas de gastos 6250011002 y 6250021002 comprobantes de pago por lavado de uniformes por empleados y obreros, gastos que no están incluidos en las boletas de pago de los trabajadores.

Que se debe indicar respecto al "Protocolo de Presentación del Personal de la Empresa" que adjunta a su recurso de apelación (folio 1078) que no corresponde que dicho documento sea meritado en la presente instancia de conformidad con el artículo 148° del Código Tributario antes glosado.



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

Que en tal sentido, de acuerdo a lo señalado por la Administración y que no es desvirtuado por la recurrente, los pagos en efectivo por concepto de bonificación por lavado de uniformes no resultan necesarios o indispensables para el cabal desempeño de las funciones de sus trabajadores, siendo que más bien conforme se señaló en los considerandos precedentes, constituye un beneficio patrimonial del trabajador.

Que en consecuencia, resulta correcto afirmar que los desembolsos en efectivo otorgados a los trabajadores se encontraban afectos a las Aportaciones a ESSALUD, toda vez que son parte de lo que el trabajador recibe por la prestación de sus servicios siendo de su libre disposición, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

## **Bono vacacional**

Que la recurrente señala que el concepto de bono vacacional se enmarca dentro del concepto establecido en el inciso g) del artículo 19° de la Ley de CTS, y por lo tanto de conformidad con el artículo 7° de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, no constituye remuneración para ningún efecto legal, no debiendo formar parte de la base imponible de las Aportaciones de ESSALUD, pues se trata de un concepto que no deriva de la prestación efectiva de servicios de los trabajadores beneficiados por lo que no constituye un concepto remunerativo, sino de otro factor como es el hecho que tales trabajadores se encuentren gozando de sus vacaciones; es así que el bono vacacional fue otorgado en los periodos en los que los beneficiados gozaron de su descanso vacacional y no se encontraban prestando servicios para la empresa.

Que indica que consideró el otorgamiento de un bono vacacional a sus trabajadores a título de liberalidad y de forma unilateral, en la medida que no existe en la legislación laboral peruana un beneficio económico semejante; agrega que dicho bono es un concepto adicional independiente y diferente a los beneficios legales, el cual no ha sido otorgado como contraprestación, sino que es otorgado única y exclusivamente para el goce de las vacaciones de los trabajadores beneficiados, es decir, se otorga en la medida que se cumpla un acontecimiento personal distinto al contraprestativo laboral, como es el caso del descanso vacacional de su trabajador; por lo que el bono vacacional debe ser considerado como un concepto no remunerativo en la medida que no se trate de una contraprestación por los servicios del trabajador.

Que agrega que el inciso g) del artículo 19° de la Ley de CTS, no establece como requisito para el otorgamiento de dicho bono, la restricción del uso del importe que se otorgue bajo dicho concepto o solicitar alguna rendición de cuentas al trabajador beneficiado, por lo que la Administración incurre en una extralimitación de sus funciones y una vulneración del principio de legalidad, al exigir requisitos no contemplados en la legislación laboral, por lo que se debe dejar sin efecto el reparo efectuado.

Que la Administración concluye que de la información proporcionada por el contribuyente y la Norma Interna sobre Pago de Bonificación Vacacional N° 15-PBV-2011, se tiene que la referida bonificación tiene por finalidad reconocer el trabajo de un determinado grupo de trabajadores que contribuyen con el resultado final de la empresa, y que por lo tanto los importes otorgados a éstos por concepto de bonificación vacacional reúnen los elementos indispensables para calificar como remuneración, correspondiendo mantener el reparo.

Que de los Anexos 2 y 3 a las resoluciones de determinación impugnadas (folios 430 a 433 y 445), se tiene que la Administración adicionó a la base imponible de las Aportaciones a ESSALUD de los periodos enero a diciembre de 2011, el monto total de S/. 817 691,00, por importes en efectivo abonados por la recurrente a sus trabajadores por concepto de bonificación vacacional.

Que el inciso g) del artículo 19° de Ley de Compensación por Tiempo de Servicios dispone que no se consideran remuneraciones computables a las asignaciones o bonificaciones por cumpleaños, matrimonio, nacimiento de hijos, fallecimiento y aquéllas de semejante naturaleza. Igualmente, las

*[Handwritten signatures and initials]*



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

asignaciones que se abonen con motivo de determinadas festividades siempre que sean consecuencia de una negociación colectiva.

Que mediante el Punto 4 del Requerimiento N° 0122130001881 (folios 335 y 336), la Administración indicó que de acuerdo a la información declarada en el Formulario PDT 601 - Planilla Electrónica de los periodos enero a diciembre de 2011, se detectó la entrega de importes por concepto de bonificación de Vacaciones (código 1006- otros conceptos 6) por un total de S/. 817 690,64; agrega que se constata que dicha bonificación no es otorgada a la totalidad de los trabajadores, dado que un mismo trabajador no la recibe todos los meses, su recepción varía de uno a cuatro meses por trabajadores, y son montos variables que van desde S/. 16,27 a S/. 7 043,75, por lo que solicitó a la recurrente explicar por escrito y con la documentación sustentatoria la naturaleza y cuantía de los importes observados, indicando, entre otros, los motivos por los cuales entregó los importes señalados y no los afectó con las Aportaciones a ESSALUD.

Que la recurrente mediante escritos de 7 y 15 de agosto de 2013 (folios 6, 7 y 180), señaló que estas bonificaciones consisten en una discrecionalidad del empleador que se otorga a determinados trabajadores, y son pagadas en el mes al trabajador beneficiado; que de acuerdo a lo establecido en el inciso g) del artículo 19° de la Ley de CTS, constituye un concepto no remunerativo, en tanto que no se otorga como contraprestación por los servicios prestados por los trabajadores beneficiados; que se otorga como incentivo para las unidades de negocio de la empresa, conforme a los niveles y categorías determinada en la política de remuneraciones establecida por la gerencia general y conforme a las indicaciones señaladas en cada caso por el superior jerárquico; y que a efecto del control el pago se realiza mediante un informe del jefe inmediato superior, quien indica que trabajador lo recibe si ha cumplido con asistir al centro de trabajo y/o se encuentra en ejercicio de su descanso vacacional.

Que del resultado del citado requerimiento (folios 288 a 291), se observa que la Administración dio cuenta de los escritos presentados por la recurrente y del documento denominado "Norma Interna N° 15-PBV 2011" indicando que dichas bonificaciones se entregaban con la finalidad de reconocer el papel del trabajador en el desarrollo de las actividades empresariales, referido solo a los resultados empresariales de las diversas áreas; por lo que concluyó que la razón de ser del otorgamiento de la bonificación vacaciones es el carácter contraprestativo, y por lo tanto, constituye un concepto remunerativo.

Que se verifica en autos que la recurrente no brindó medio probatorio que acredite que los importes otorgados objeto de reparo constituyeran un concepto no remunerativo acorde con el inciso g) del artículo 19° de la Ley de CTS, a efecto que ésta pueda excluirlas de la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2011, teniendo en consideración que de la revisión de la Norma Interna N° 15-PBV 2011 (folios 159 y 160), se indica que dichas bonificaciones son de sumas variables que se entregan en el semestre, con la finalidad de reconocer el papel del trabajador en el desarrollo de las actividades empresariales, y que es un reconocimiento a las actividades vinculadas y finales de todos los actores del área que contribuyen al resultado final; por lo que correspondía que la Administración las incluya en la mencionada base imponible; en consecuencia, el reparo efectuado se encuentra conforme a ley, debiendo confirmarse la resolución apelada en este extremo.

### ***Bono producción marca propia, bono línea propia, bono consolidado y bono línea de consumo***

Que la recurrente señala que el bono por marca propia, el bono línea propia, el bono consolidado y el bono línea de consumo son conceptos no remunerativos comprendidos en el inciso a) de la artículo 19° de la Ley de CTS, en tanto que son pagos que perciben los trabajadores ocasionalmente y a título de liberalidad. Añade que son beneficios que se otorgan en función al éxito empresarial obtenido por la venta de productos farmacéuticos, los mismos que fueron fijados de manera unilateral y a su sola discrecionalidad, teniendo en cuenta para ello los resultados empresariales generales y no los servicios



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

individuales de los trabajadores, por lo que su otorgamiento no tiene vinculación directa con la prestación de los servicios de los trabajadores beneficiados, y por ende su finalidad no es directamente contraprestativa.

Que agrega que en la apelada se indica erróneamente que los aludidos bonos se habrían calculado en función al cumplimiento de metas pre establecidas, no obstante en autos no existe documento alguno en el que se detallen tales metas individuales dado que no existen en la realidad; asimismo señala que correspondía que la Administración analice si cumplió con el requisito de la ocasionalidad, lo que no hizo no obstante cumplir con dicho requisito. Asimismo, sostiene que existe una contradicción en la apelada, dado que en un primer momento señala que debió presentar documentación que acredite la rendición de cuentas de los conceptos otorgados a los trabajadores por concepto de bono por marca propia, bono línea propia, bono consolidado y bono línea de consumo propia, y luego señala que ello no es un requisito para determinar la liberalidad de dicho concepto, contradicción que vulnera su derecho de defensa.

Que indica que el inciso a) del artículo 19° de la Ley de CTS, no establece como requisito para considerar un concepto no remunerativo, la rendición de cuentas de los importes otorgados, exigir ello constituiría una extralimitación de las funciones de la Administración, y vulneraría el principio de legalidad.

Que la Administración indica que para que un concepto no remunerativo conserve los elementos de liberalidad y ocasionalidad y en consecuencia no se encuentre gravado a las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, no debe encontrarse vinculado a la productividad, por ejemplo al cumplimiento de metas, pues de ese modo se aproximaría a la condición contraprestativa que tienen las remuneraciones; agrega que de la revisión a las Normas Internas N° 16-BPMP-2011, N° 19-BPMP-2011, N° 20-BC-2011 y N° 21-BPLC-2011, se observa que dichos bonos se determinan en base a montos topes por nivel, sin identificar el tipo de trabajadores que se ubican en cada nivel, además que la recurrente no sustentó como fijó los montos que fueron otorgados ni como ejerció control con respecto a los pagos efectuados, tales como los Informes de la Gerencia General donde se indique el personal beneficiario y el sustento por el cual percibieron dichos bonos; por lo que de lo expuesto en las referidas normas internas como los escritos de respuesta presentados por la recurrente, se establece que los bonos por marca propia, línea propia, consolidado y línea de consumo no constituyen una liberalidad, sino que tienen una motivación determinada que se encuentra vinculada directamente a los servicios laborales directos que han prestado los trabajadores a los que se les ha otorgado.

Que asimismo señala que según lo informado por la recurrente, los aludidos bonos han sido otorgados a los trabajadores del área retail, por el resultado final alcanzado en la venta de productos farmacéuticos y no farmacéuticos, es decir, por el cumplimiento del presupuesto de ventas mensual que se les asignó previamente, por lo que se evidencia el carácter contraprestativo al retribuirse directamente la prestación de servicios de los trabajadores de dicha área. En consecuencia, no se ha cumplido con los requisitos del inciso a) del artículo 19° de la Ley de CTS para considerar que dichos conceptos sean no remunerativos, y por lo tanto al contar con todos los elementos constitutivos de un concepto de remunerativo como son la contraprestación de servicios, la libre disposición y la ventaja patrimonial a favor de los trabajadores beneficiados, dichos bonos deben formar parte de la base imponible de Essalud.

Que del Anexo 2 a las resoluciones de determinación impugnadas (folio 445), se tiene que la Administración adicionó a la base imponible de las Aportaciones a ESSALUD de los periodos enero a diciembre de 2011, los importes de S/. 167 743,00, S/. 146 461,00, S/. 161 365,00 y S/. 147 3987,00 respectivamente, por conceptos de bono producción marca propia, bono línea propia, bono consolidado y bono línea de consumo, respectivamente.

Que el inciso a) del artículo 19° de Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, antes glosado dispone que no se consideran remuneraciones computables a las gratificaciones extraordinarias u otros pagos que perciba el trabajador ocasionalmente, a título de liberalidad del empleador o que hayan sido



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

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.

Que conforme lo señalado precedentemente 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 que la finalidad con la que se otorga dicho beneficio no sea directamente contraprestativa, que su entrega no sea periódica, y 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.

Que de autos se aprecia que mediante los Puntos 6, 7, 8 y 9 del Requerimiento N° 0122130001881 (folios 330 a 334), la Administración indicó que de acuerdo a la información declarada en el Formulario PDT 601 Planilla Electrónica de los periodos enero a diciembre de 2011, se detectó la entrega de importes por concepto de Bono por Marca Propia (código 1008- otros conceptos 8), Bono por Línea Propia (código 1011- Otros Conceptos 11), Bono Consolidado (código 1012- Otros Conceptos 12) y Bono Línea de Consumo (código 1013- Otros Conceptos 13), por los importes totales de S/. 167 743,19, S/. 146 460,76, S/. 161 364,71 y S/. 147 396,54, respectivamente, por lo que solicitó a la recurrente explicar por escrito y con la documentación sustentatoria la naturaleza y cuantía de los importes observados.

Que la recurrente mediante escritos de 7 y 15 de agosto de 2013 (folios 1 a 5, 179 y 180), señaló similares argumentos respecto a los bonos por concepto de marca propia, línea propia, consolidado y líneas de consumo, esto es, indicó que se otorgaban como incentivo al logro de ventas de productos farmacéuticos de marca propia producidos por ella o por terceros, así como de productos no farmacéuticos; y que dichos bonos se otorgan a los gerentes claves del negocio y al personal de la unidad de negocios de retail en función del cumplimiento del presupuesto de ventas mensual asignado; Agrega que es una discrecionalidad que se otorga a determinados trabajadores, y es pagado en el mes al trabajador beneficiado; que se otorga como incentivo para las unidades de negocio de la empresa, conforme a los niveles y categorías establecidas en la política de remuneraciones establecida por la gerencia general y conforme a las indicaciones establecidas en cada caso por el superior jerárquico autorizado; y que a efectos del control, el pago de los referidos bonos se realiza mediante un informe de gerencia general quien indica qué trabajador lo recibe y si ha cumplido con asistir al centro de trabajo y/o se encuentra en ejercicio de su descanso vacacional.

Que mediante el resultado del citado requerimiento (folios 272 a 285), la Administración dio cuenta de los escritos presentados por la recurrente así como de los documentos denominados "Norma Interna N° 16-PBV 2011", "Norma Interna N° 19-BLP-2011", "Norma Interna N° 20-BC-2011" y "Norma Interna N° 21-BPLC-2011", a efectos de sustentar los bonos otorgados por la recurrente a sus trabajadores por concepto de bono por marca propia, bono línea propia, bono consolidado y bono línea de consumo, respectivamente; señalando que la recurrente no había explicado si ejerció control por los pagos efectuados, ni la forma de control del dinero entregado, ni la metodología para el cálculo de los importes otorgados, ni los criterios establecidos para su otorgamiento, concluyendo que del análisis de los escritos y documentos presentados se determina que los pagos en efectivo realizados a los trabajadores de la recurrente por conceptos de los aludidos bonos estaban vinculados a una productividad determinada, de lo que se advierte el carácter contraprestativo de los servicios brindados por dichos trabajadores y, en consecuencia, se advierte que constituyen conceptos remunerativos y por lo tanto deben formar parte de la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, procediendo a efectuar los reparos respectivos.



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

Que en el caso de autos, la recurrente alega los bonos por marca propia, bono línea propia, bono consolidado y bono línea de consumo son conceptos no remunerativos, por cuanto se encuentra en la excepción prevista en el inciso a) del artículo 19° de la Ley de CTS, para lo cual durante la etapa de fiscalización presentó la "Norma Interna N° 16-PBV 2011", "Norma Interna N° 19-BLP-2011", "Norma Interna N° 20-BC-2011" y "Norma Interna N° 21-BPLC-2011" (folios 163 a 170), sin embargo, de la revisión de dichos documentos se observa que éstos fueron fijados como sumas variables en su naturaleza que se conceden eventualmente en el semestre con la finalidad de reconocer el papel del trabajador en el desarrollo consolidado de las actividades empresariales administrativas periódicas, referidas solo a los resultados empresariales en las diversas áreas, tanto las integrales que corresponden a su sector, departamento o área como las que desarrollan la vinculación con otros sectores y entidades externas; que es un reconocimiento a las actividades vinculadas y finales de todos los actores del área que contribuyen al resultado final, por lo que del análisis de dicha documentación se desprende que el pago de dichos bonos tiene la particularidad de ser entregada a los trabajadores de un área por el reconocimiento al desempeño de éstos, por lo que los mismos corresponden a una contraprestación vinculada a la productividad y a la consiguiente situación de beneficio económico obtenida por la empresa empleadora, por lo que no constituyen una liberalidad y, por lo tanto no se encuentran comprendidos en el inciso a) del artículo 19° de la Ley CTS, no habiendo desvirtuado la recurrente mediante otra documentación su carácter remunerativo, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en ese extremo.

Que con relación al argumento de la recurrente en el sentido que la apelada indica erróneamente que los aludidos bonos se habrían calculado en función al cumplimiento de metas pre- establecidas las cuales no existen y que existe una contradicción en la apelada, dado que en un primer momento señala que debió presentar documentación que acredite la rendición de cuentas de los conceptos otorgados a los trabajadores por concepto de los referidos bonos y luego señala que ello no es un requisito para determinar la liberalidad de dicho concepto, contradicción que vulnera su derecho de defensa; se debe indicar que según se observa de autos (folios 922/reverso, 924, 926 y 928), en la apelada al dar cuenta de lo manifestado por la recurrente en etapa de fiscalización, es que señala que es la propia recurrente quien ha reconocido que dichos bonos son pagos calculados en base al cumplimiento de metas pre-establecidas (presupuesto de ventas mensual asignado), y que no presentó documentación sustentatoria que acredite el control con respecto a los pagos efectuados; descartándose en la apelada que el reparo efectuado se realizó porque se advierte el carácter contraprestativo de dichos bonos, y que no se encuentra acreditado que los bonos bajo examen encajen en el supuesto previsto en el inciso a) del artículo 19° de la Ley de CTS, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente, no apreciándose vulneración al derecho de defensa alguno.

## **Gratificaciones especiales y voluntarias**

Que la recurrente señala que una gratificación extraordinaria cumple con el requisito de ocasionalidad cuando su otorgamiento no es periódico, siendo que dicha periodicidad debe ser analizada respecto de un mismo concepto, por lo que de tratarse de conceptos distintos o de distinta naturaleza u origen independientemente de la denominación que se le otorgue no existirá tal periodicidad.

Que agrega que las gratificaciones extraordinarias otorgadas a sus trabajadores son independientes de las gratificaciones especiales y voluntarias, es decir no tienen el mismo origen ni sustento, sin embargo, la Administración no ha efectuado un análisis para determinar ello, limitándose a indicar que dichas gratificaciones fueron efectuadas por un mismo concepto, tomando como sustento la información declarada en la Casilla 403 de la Planilla Electrónica.



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

Que añade que la posición de la Administración resulta errada dado que de la información consignada en dicha casilla no se puede concluir que las gratificaciones extraordinarias otorgadas durante los años 2009, 2010 y 2011 y las gratificaciones especiales y voluntarias otorgadas en el año 2011 tienen el mismo origen o sustento. Asimismo, señala que el hecho que las gratificaciones otorgadas estén registradas en la casilla 403 de la Planilla Electrónica, no le confiere *per se* el elemento de periodicidad, más aun si se tiene en consideración que conforme con las Tablas Paramétricas del PLAME, todas las gratificaciones extraordinarias sin importar el sustento u origen deben ser consignadas en dicha casilla.

Que respecto a las gratificaciones especiales y voluntarias, refiere que fueron otorgadas a título de liberalidad dado que la finalidad con la que se otorgaron no fue directamente contraprestativa, fueron otorgadas unilateral y libremente por ella, y fueron otorgadas por única vez en diciembre de 2011, por lo que se trata de un concepto no remunerativo previsto en el inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS.

Que de autos se aprecia que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° 0122130001451 (folios 387 y 388), la Administración indicó que luego de analizar lo observado en el Balance de Comprobación del ejercicio 2011 del Formulario PDT 670 Renta de Tercera Categoría 2011, y la cuenta de gastos del personal por dicho ejercicio, se solicita el detalle de los conceptos de dichos gastos de acuerdo a la estructura detallada en el Anexo N° 02 (folio 379), y Anexo N° 03 (folio 378); así como se requiere que presente y exhiba los asientos contables de la Cuenta 62 Gastos de Personal y sus sub cuentas, y sustente los pagos efectuados al personal, por lo que deberá presentar los estados de cuentas bancarias.

Que asimismo, indicó que en caso de determinarse diferencias entre la información del PDT 601 y el análisis de la Cuenta 62 Gastos de personal, solicita que presente y /o exhiba la siguiente información: Informe por escrito en el cual detalle la naturaleza de los gastos, los motivos por los cuales incurrió en dichos gastos, y por lo que no se habría declarado en el PDT y la base legal correspondiente; la documentación sustentatoria de dichos conceptos, tales como contratos de trabajo, convenios, políticas de personal, entre otros, de acuerdo a la naturaleza de los conceptos; sustento de los pagos debiendo presentar los estados de cuentas bancarias y la metodología, determinación y/o cálculo de los conceptos señalados.

Que mediante escrito de 14 y 15 de agosto de 2013 (folios 18 a 20 y 29), la recurrente explicó las diferencias entre los saldos anuales registrados en las distintas cuentas contables de la cuenta 62 Carga de Personal y los importes anuales registrados en el PDT 601 Planilla Electrónica de enero a diciembre de 2011, adjuntando cuadros por la información requerida, entre los cuales indica el detalle de los gastos de personal registrados en la contabilidad, Cuenta Contable N° 220041003 por concepto de gratificaciones especiales y voluntarias, por el importe de S/. 554 037,00 (folio 22). Asimismo, señaló en referencia el citado requerimiento, que se trata de una gratificación extraordinaria que tuvo su origen en una liberalidad de la empresa, que fue otorgada en una sola oportunidad en el año 2011 a determinados trabajadores de la empresa, por lo que al encontrarse en el supuesto del inciso a) del artículo 19° de la Ley de CTS, no forma parte de la base imponible de cálculo de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud (folio 19)<sup>9</sup>.

Que mediante el resultado del citado requerimiento (folios 358 a 362), la Administración señaló en cuanto a los gastos por gratificaciones especiales y voluntarias (cuenta 6220041003) provisionadas en el asiento contable 4000039500 de 31 de diciembre de 2011 por el monto de S/. 554 037,00 con cargo a la cuenta contable 6220041003 – Gratificaciones Especiales y Voluntarias con la glosa "particip. Volunt. 11", que la recurrente presentó un listado donde consigna la relación de trabajadores a los que canceló el importe remunerativo, y señaló haberlo incluido en la Planilla Electrónica de marzo de 2012 como un concepto no remunerativo, no afecto a las Aportaciones a ESSALUD. Agrega que en su escrito lo refiere como gratificaciones extraordinarias, concepto bajo el que fue declarado en la Planilla Electrónica de marzo de 2012, de lo que se constata que en los años 2009, 2010 y 2011, la contribuyente ha consignado importes

<sup>9</sup> Conforme lo reconoce en su recurso de reclamación (folio 615).



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

en la Planilla Electrónica con el código 403 (gratificaciones extraordinarias), tal como se explica en el punto 6 del citado requerimiento.

Que por lo expuesto concluye que se determina la obligación tributaria por Aportaciones a ESSALUD, por los importes identificados por el contribuyente cuyo gasto se contabilizó en la aludida cuenta contable por el monto de S/. 554 037,00, al no estar enmarcado en el artículo 19° de la Ley de CTS, en tanto su entrega por un lapso de dos años consecutivos previos al 2011 la convierte en gratificación ordinaria.

Que conforme se ha señalado precedentemente, la recurrente a efectos de sustentar los importes observados, presentó los documentos señalados anteriormente con motivo del reparo por gratificaciones extraordinarias, esto es, la "Norma Interna N° 07-PGE-2011- Norma sobre Pago de gratificaciones extraordinarias" de 1 de enero de 2011 (folios 142 y 143), y las "Disposiciones de Gerencia General de Albis", de 2 de enero de 2009, 2 de enero de 2010 y 02 de enero de 2011 (folios 593, 597 y 599), sin embargo, de la revisión de dichos documentos, se tiene que la recurrente no cumple con sustentar el carácter ocasional de las gratificaciones, dado que en cuanto a la "Norma N° 07-PGE-2011" de 1 de enero de 2011, se indica que dichas gratificaciones podrán ser otorgadas de forma semestral, las cuales incluso están supeditadas al desempeño del trabajador perteneciente a un área determinada; y respecto de los documentos denominados "Disposiciones de Gerencia General de Albis", se observa que éstos no permiten sustentar fehacientemente que las gratificaciones correspondientes a los años 2008, 2009, y 2010 y que según dichos documentos iban a ser otorgadas durante los años 2009, 2010 y 2011, respectivamente, hayan sido otorgados por diferentes conceptos, al no haber adjuntado demás documentación adicional que permita sustentar ello, siendo que de acuerdo a los criterios anteriormente expuestos, es de cargo de la recurrente acreditar y documentar la naturaleza de los pagos efectuados a favor de sus trabajadores; por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en este extremo.

## **Resoluciones de Multa N° 012-002-0022852 a 012-002-0022863**

Que las citadas resoluciones de multa han sido giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculada con la determinación de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2011( folios 730 a 741).

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, constituía infracción relacionada con el cumplimiento de obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que en cuanto a la Resolución de Multa N° 012-002-0022863 cabe indicar que toda vez que en los considerandos anteriores se ha revocado en parte el reparo en cuanto a la asignación por educación, reparo que se encuentra contenido en la Resolución de Determinación N°012-003-0040802, corresponde revocar la apelada en este extremo, a fin que la Administración reliquide la multa aludida.

Que con relación a las Resoluciones de Multa N° 012-002-0022852 a 012-002-0022862, fueron giradas por la infracción antes citada y se sustentan, en los reparos que han sido confirmados en esta instancia, por lo que procede emitir similar pronunciamiento confirmando la apelada en este extremo.



# Tribunal Fiscal

N° 07222-3-2018

Con las vocales Casalino Mannarelli, Barrera Vásquez y Toledo Sagástegui, e interviniendo como ponente la vocal Casalino Mannarelli.

**RESUELVE:**

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140011394 de 30 de junio de 2014, en el extremo del reparo por asignación por educación respecto del trabajador Leopoldo Sánchez Castaños por el monto de S/. 1 420, 00 y multa vinculada, debiendo la Administración proceder conforme a lo indicado en la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, en el extremo impugnado.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

  
CASALINO MANNARELLI  
VOCAL PRESIDENTA

  
BARRERA VÁSQUEZ  
VOCAL

  
TOLEDO SAGÁSTEGUI  
VOCAL

  
Farfán Castillo  
Secretaria Relatora  
CM/FC/OL/ra