

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ**

FACULTAD DE DERECHO



Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario

Naturaleza remunerativa de la participación en utilidades
para efectos de la determinación de la base imponible de
las aportaciones a ESSALUD

Trabajo académico para optar el título de Segunda
Especialidad en Derecho Tributario

Autor:

Sebastian Gabriel Reina Calderon

Asesor:

*Katarzyna Maria Dunin-Borkowski
Goluchowska*

Lima, 2021

Resumen:

El objetivo del presente trabajo ha consistido en determinar los alcances del concepto de remuneración para efectos de la determinación de la base imponible de las aportaciones a la seguridad social en el Perú, las mismas que se encuentran comprendidas dentro del sistema tributario peruano al calificar como contribuciones. En particular, el análisis se ha enfocado en las participaciones en utilidades que son entregadas de manera voluntaria por el empleador y que podrían tener naturaleza remunerativa en la medida que se demuestre que estos conceptos han tenido por finalidad la retribución de los servicios prestados por el empleador. Para estos efectos, se ha efectuado un análisis de la normativa tributaria y laboral, así como de resoluciones del Tribunal Fiscal, jurisprudencia y doctrina especializada, a fin de poder identificar la naturaleza de las instituciones jurídicas objeto de análisis. Como resultado de este trabajo, se concluye que la norma que considera a las participaciones en utilidades como conceptos no remunerativos debe ser interpretada bajo el entendido de que dicha calificación se refiere únicamente a las participaciones en utilidades obligatorias, en tanto se trata de un beneficio social. No obstante, las participaciones en utilidades voluntarias merecen un tratamiento distinto al no ser una obligación del empleador, pudiendo tener naturaleza contraprestativa y calificar como remuneración siempre que se cumplan los presupuestos esenciales establecidos por las normas laborales para calificar como tal. Por tanto, en este último supuesto, corresponderá que estos conceptos formen parte de la base imponible de las aportaciones a ESSALUD.

Palabras clave: seguridad social, contribución, base imponible, remuneración, beneficio social, participación en utilidades

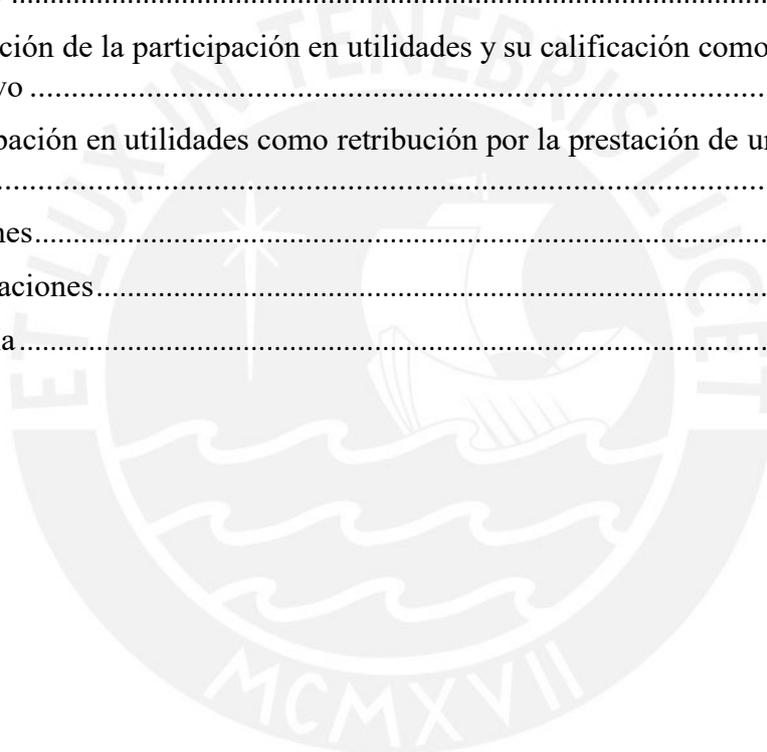
Abstract:

The purpose of this paper has consisted in determining the scope of the concept of remuneration for the determination of the taxable base of social security contributions in Peru, the same that are part of the Peruvian tax system as they qualify as contributions. In particular, the analysis has focused on the profit sharing that is voluntarily provided by the employer and that could have a remunerative nature to the extent that it is demonstrated that these concepts have been destined as remuneration for the services rendered by the employer. To achieve this aim, an examination of tax and labor regulations, as well as resolutions of the Tax Court, jurisprudence, and specialized doctrine, has been carried out in order to identify the nature of the legal institutions under analysis. As a result of this work, it is concluded that the rule that considers profit sharing as a non-remunerative concept should be interpreted under the understanding that such qualification refers only to mandatory profit sharing, since it is a social benefit. However, voluntary profit sharing is treated differently since it is not an obligation of the employer and may be considered as compensation and qualify as remuneration, provided that the essential requirements established by the labor regulations are met to qualify as such. Therefore, in the latter case, these concepts should be included in the taxable base of ESSALUD contributions.

Keywords: social security, contribution, taxable base, remuneration, social benefit, profit sharing

Índice de contenidos

1. Introducción.....	1
2. Capítulo I: Naturaleza jurídica de las aportaciones a ESSALUD.....	3
2.1. Análisis de la naturaleza tributaria	5
2.2. Elementos esenciales de las aportaciones a ESSALUD	11
3. Capítulo II: Concepto de remuneración.....	17
3.1. Conceptos remunerativos.....	17
3.2. Conceptos no remunerativos	21
4. Capítulo III: Tratamiento de la participación en utilidades en las aportaciones a ESSALUD	25
4.1. Regulación de la participación en utilidades y su calificación como concepto no remunerativo	28
4.2. Participación en utilidades como retribución por la prestación de un servicio del trabajador	33
5. Conclusiones.....	37
6. Recomendaciones.....	38
7. Bibliografía.....	40



1. Introducción

Las aportaciones sociales en el Perú son obligaciones que tienen que cumplir los empleadores y que llevan varias décadas reguladas en nuestro ordenamiento; sin embargo, existen varias cuestiones sobre las mismas en el ámbito tributario que han surgido a lo largo de los años y que no han sido objeto de suficiente análisis ni crítica por parte de la doctrina. Esto ha sido así, quizás, por su inevitable vinculación con el derecho laboral, la misma que se manifiesta en las reglas que ha considerado el legislador para la determinación de la base imponible. En efecto, según la ley que regula las aportaciones a ESSALUD, la base imponible de esta contribución es la remuneración que reciben los trabajadores de las entidades empleadoras. Para ello, pues, resulta necesario recurrir a las normas laborales que definen qué es y qué no es remuneración.

Respecto de esto último, la legislación laboral reconoce una serie de conceptos que, para todos los efectos, son considerados como no remunerativos. Esto es, en principio, porque no cumplen con una de las características esenciales del concepto de remuneración, como lo es la presencia de una finalidad contraprestativa. En otras palabras, un concepto será remunerativo si es que, entre otros, tiene por finalidad la retribución de los servicios prestados por el trabajador. Por tanto, si esta característica esta ausente, entonces se estará ante un beneficio del trabajador distinto a la remuneración, como podría ser, por ejemplo, los beneficios sociales.

Uno de los conceptos considerados por la ley como no remunerativo es la participación en utilidades que entregan los empleadores a favor de los trabajadores. Sin embargo, en reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal la Administración Tributaria ha detectado que se estaría encubriendo el pago de la retribución por los servicios por el trabajador mediante la entrega de utilidades de manera voluntaria por el empleador, las mismas que, bajo una interpretación literal de la normativa laboral – que ha sido validada por el Tribunal Fiscal, el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo y parte de la doctrina – no tendrían naturaleza remunerativa. En consecuencia, estos conceptos, a pesar de tener una finalidad contraprestativa, no serían considerados como remuneración y quedarían excluidos de la base imponible de las aportaciones a ESSALUD.

En este contexto, el presente trabajo ha tenido por finalidad determinar el alcance de los conceptos que deben formar parte de la base imponible de esta contribución; en particular, respecto de las participaciones en utilidades, determinando si es que se justificaría un tratamiento diferenciado según se trate de participaciones entregadas de manera obligatoria o voluntaria por el empleador. Para dar una respuesta a este problema, se ha efectuado un análisis detallado a partir de los pronunciamientos del Tribunal Fiscal, la jurisprudencia y la doctrina especializada en la materia tributaria y laboral.

Sobre el particular, se ha llegado a la conclusión de que, en aquellos casos en los que el empleador entrega una participación en utilidades de manera voluntaria, y el monto de la misma es cuantificado sobre la base de elementos que evidencian que la misma tiene por finalidad la retribución de los servicios prestados por el trabajador – es decir, cuando tiene naturaleza contraprestativa –, entonces no corresponderá que se considere como un concepto no remunerativo, a pesar de que la norma laboral lo considere como tal. Esto debido a que esta interpretación no resulta coherente con la definición de remuneración que ha sido considerada por el propio legislador. Así pues, cuando la participación en utilidades es obligatoria, resulta coherente que se asuma que no califica como remuneración, toda vez que se tratará de un beneficio social, el mismo que no guarda relación con la prestación de servicios por el trabajador. Sin embargo, este tratamiento no será aplicable a las participaciones voluntarias, toda vez que podrán calificar como remuneración siempre que cuenten con naturaleza contraprestativa.

Para llegar a esta conclusión, en primer lugar, ha sido necesario definir la naturaleza de las aportaciones a ESSALUD para efectos tributarios e identificar los elementos que componen su hipótesis de incidencia. Asimismo, se ha precisado la definición de remuneración bajo el ordenamiento laboral peruano a fin de identificar aquellos conceptos que deben formar parte de la base imponible de esta contribución y las condiciones que los mismos deben cumplir. Finalmente, se ha analizado la regulación de las participaciones en utilidades y la diferenciación entre aquellas que son entregadas de manera obligatoria y voluntaria por el empleador para determinar si les corresponde la atribución de la naturaleza remunerativa o no.

2. **Capítulo I: Naturaleza jurídica de las aportaciones a ESSALUD**

La seguridad social en el Perú es una institución que nace en la Constitución de 1933, la cual establecía en su artículo 48, como mandato al Poder Legislativo, la creación “un régimen de previsión de las consecuencias económicas de la desocupación, edad, enfermedad, invalidez y muerte”. Sin embargo, fue recién en 1936 cuando, mediante Ley No. 8433 se promulga la Ley del Seguro Social Obligatorio, la misma que crea la Caja Nacional de Seguro Social (“CNSS”) como institución encargada de garantizar los fines de este nuevo régimen.

En esta primera etapa, el financiamiento de la seguridad social fue mixto: tanto los trabajadores como los empleadores y el propio Estado se encontraban obligados a pagar cuotas para sostener los servicios prestados por la CNSS. Además, los principales beneficiarios de este régimen fueron los trabajadores pertenecientes a la clase obrera, por lo que este seguro era conocido como el “seguro obrero”.

Así, a partir de la implementación de este nuevo sistema, la infraestructura en el sector salud mejoró considerablemente. Además de hospitales, policlínicos y postas donde los asegurados podían atenderse, se crearon escuelas de enfermeras, nutricionistas, fisioterapeutas, entre otras especialidades.

En 1948, mediante Decreto Ley No. 10902, se crea el Seguro Social del Empleado (“SSE”), el cual llevaría a cabo sus funciones de manera paralela al CNSS. La finalidad era ampliar la cobertura de la seguridad social, ya no beneficiando exclusivamente a los obreros, sino también a los empleados en general. En esta etapa, los aportes que financiaban las prestaciones que garantizaba se encontraban a cargo de los empleadores y empleados en partes iguales. Este régimen se mantuvo hasta 1973, año en el cual se unifica el CNSS y SSE y se crea el Seguro Social del Perú (“SSP”).

Con la promulgación de la Constitución de 1979 se marca un hito en la seguridad social en Perú. En su artículo 12 se la reconoce como un derecho de todos, mientras que en el artículo 14 se establece que estará a cargo de ella “una institución autónoma y descentralizada, con personería de derecho público” y que se financiará “con fondos y reservas propios aportados obligatoriamente por el Estado,

empleadores y asegurados”. De esta manera, el SSP se vio fortalecido, al tener reconocimiento constitucional como una entidad autónoma y con alcance a nivel nacional.

En 1980 se reemplaza el SSP por el Instituto Peruano de Seguridad Social (“IPSS”), nueva entidad que se encargaría de materializar las funciones encomendadas por la nueva Constitución. Al igual que sus predecesoras, el IPSS estuvo a cargo del sistema de pensiones de los afiliados. Sin embargo, a partir del año 1992 esta función fue encomendada a la Oficina de Normalización Previsional (“ONP”). Así pues, el IPSS delimitó sus competencias a las prestaciones de salud, económicas y sociales, logrando incorporar durante esta etapa a trabajadores del campo, amas de casa y pescadores.

Ahora bien, con la Constitución de 1993, la seguridad social pierde el protagonismo que tuvo en la Constitución de 1979 – la cual le dedicaba un capítulo entero a este tema – pero no deja de ser reconocido como un derecho fundamental, el mismo que es universal y progresivo, según su artículo 10. Sin embargo, al no hacerse referencia al financiamiento de la seguridad social, se publica en 1996 el Decreto Legislativo No. 887, el cual establece como principal fuente de financiamiento de la seguridad social los aportes de los trabajadores en actividad, los cuales son de cargo del empleador y equivale al 9% de la remuneración o ingreso. Este mismo régimen fue recogido por la Ley No. 26790, la misma que fue publicada en 1997 y creó el Seguro Social de Salud (ESSALUD), entidad que se mantiene vigente hasta el día de hoy.

Ahora bien, a partir de esta breve reseña de la seguridad social en el Perú (ESSALUD 2021) se aprecia que el financiamiento de las prestaciones que esta garantiza siempre ha estado a cargo, principalmente, de aportes efectuados ya sea por los afiliados, los empleadores o el Estado. Hoy en día, son los empleadores los que, de manera exclusiva, aportan para el financiamiento de ESSALUD sobre la base de la remuneración pagada a los trabajadores.

No obstante, de la sola normativa de la materia no se aprecia la naturaleza de estos aportes. En efecto, la Ley No. 26790 hace referencia al término “aportes”, el mismo

que no ha sido considerado en el Código Tributario dentro de la clasificación de los tributos, los mismos que pueden ser impuestos, tasas o contribuciones.

De esta manera, el objetivo del presente capítulo consiste en determinar si, efectivamente, las aportaciones a ESSALUD hoy en día pueden ser consideradas como un tributo pagado por los empleadores de los trabajadores afiliados e identificar los elementos esenciales que lo caracterizarían, de ser el caso.

2.1. Análisis de la naturaleza tributaria

La legislación tributaria peruana no ha previsto una definición del concepto de tributo. Si bien la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario identifica y describe cada una de las especies de tributos, esta no desarrolla lo que debe entenderse por el género.

Frente a esta falta de definición por parte de la norma que establece las instituciones del derecho tributario peruano, el Tribunal Constitucional, en su jurisprudencia, ha tenido que valerse de la doctrina jurídica para dotar de contenido a este concepto. Ello resultaba necesario a fin de determinar si ciertos cobros efectuados por el Estado debían gozar del tratamiento previsto en el Código Tributario, como por ejemplo los aportes al Fondo Nacional de Vivienda (“FONAVI”), a las plantas envasadoras de gas o la tarifa por agua subterránea.

En ese sentido, en la sentencia recaída en el expediente No. 3303-2003-AA/TC, el Tribunal define el tributo como una “obligación jurídica pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley”, sobre la base de la definición planteada por Ataliba (1987) en su obra.

Por su parte, autores nacionales como Zuzunaga y Vega (2008) definen al tributo como “una obligación ex lege cuyo objeto es una prestación, comúnmente dinero, exigida por el Estado en ejercicio de su ius imperium,

que atiende al principio de capacidad contributiva y que se destina al cumplimiento de sus fines, distinta a una sanción por acto ilícito”. Así pues, los autores añaden a la definición planteada por Ataliba la presencia del principio de capacidad contributiva en todo tributo, lo cual, en nuestro ordenamiento jurídico, encuentra sustento en lo establecido por el artículo 74 de la Constitución.

En el mismo sentido, Sevillano (2019) entiende al tributo como “una obligación creada por el *ius imperium* (particularmente por el poder tributario) del Estado cuya fuente es la ley, y consiste en entregar una suma de dinero o especie establecida sobre la base de la capacidad contributiva de los sujetos obligados a su pago y que sirve para los fines estatales”.

De esta manera, se puede concluir que el tributo es una obligación que impone el Estado mediante una ley, en ejercicio de su potestad tributaria, que consiste en la entrega de una suma de dinero, por lo general, sobre la base del principio de capacidad contributiva y que sirve para el cumplimiento de los fines del Estado. Además, en el marco de un Estado Constitucional de Derecho como el nuestro, se sostiene también en otros principios, como el de legalidad, igualdad y el deber de contribuir.

Ahora bien, tratándose de los aportes a ESSALUD, la norma señala que se trata de un pago que deben realizar los empleadores sobre la base de la remuneración pagada a sus trabajadores. Por tanto, se puede apreciar que estos aportes cumplen con los elementos característicos de los tributos identificados por la doctrina.

En efecto, se trata de una obligación pecuniaria, que debe ser pagada en dinero, cuya fuente es la Ley No. 26790. Respecto de los sujetos involucrados en esta obligación, se tiene a los empleadores como sujetos pasivos y a ESSALUD como sujeto activo (más allá que el responsable de la recaudación sea, formalmente, la SUNAT). Asimismo, se aprecia que lo recaudado se destina al cumplimiento de los fines del Estado, como lo son las prestaciones propias de la seguridad social. Sin embargo, respecto de la observancia del

principio de capacidad contributiva, de la sola lectura de la Ley y demás normas que regulan el aporte a ESSALUD, resulta difícil identificar si se cumple este requisito.

En la sentencia recaída en el expediente No. 04014-2005-AA, el Tribunal Constitucional define el principio de capacidad contributiva como “la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, sustentada en base a determinados hechos reveladores de riqueza”. En otras palabras, el sujeto pasivo solo será susceptible de ser afectado con un tributo siempre que se manifieste que posee cierta riqueza, ya sea en virtud de sus rentas, patrimonio o consumos. En el mismo sentido, Villegas señala que “el hecho elegido como generador o imponible no es un hecho cualquiera de la vida, sino que está caracterizado por su naturaleza reveladora de la posibilidad de contribuir en alguna medida al sostenimiento del Estado”.

Dicho esto, si la seguridad social tiene por finalidad proteger al empleado, siendo este el beneficiado directo con las prestaciones que garantiza ESSALUD, ¿por qué es el empleador el que debe asumir la carga económica de su financiamiento? Parecería, pues, que el empleador no recibe un beneficio que justifique su afectación con un tributo, al no cumplirse con el principio de capacidad contributiva.

No obstante, se debe tener en cuenta que la capacidad contributiva se manifestará de distintas maneras, según el tipo de tributo que se analice. Por tanto, antes de continuar, resulta necesario desarrollar este punto.

En nuestro sistema tributario existen tres tipos de tributos: impuestos, tasas y contribuciones. En la Norma II del Código Tributario se define cada uno de ellos. Así, los impuestos se caracterizan por no originarse en una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado. Es decir, el Estado impone una obligación por el solo hecho de que el comportamiento del contribuyente se subsume en el hecho generador previsto en la norma, y no se condice con una prestación estatal específica. Es por eso que los impuestos son considerados como tributos no vinculados.

Por otro lado, las tasas son tributos que se originan en una prestación efectiva del Estado de un servicio público individualizado por el contribuyente. De esta manera, las tasas pueden ser de tres tipos: arbitrios, por la prestación o mantenimiento de un servicio público; derechos, por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos; y licencias, por la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.

Finalmente, se tienen las contribuciones, cuyo hecho generador es la obtención de beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales. Nótese que, a diferencia de las tasas, en las contribuciones la actividad estatal no es individualizada, sino que se presta de manera general a toda la comunidad. Estos dos últimos tipos de tributos también son conocidos como tributos vinculados, ya que el hecho generador se configura a partir de una actividad estatal.

En relación a las contribuciones, el beneficio obtenido por la actividad estatal, al no ser una prestación individualizada, debe ser diferencial respecto de un grupo determinado a fin de que se justifique su afectación con este tipo de tributo. Al respecto, Sevillano (2019) sostiene que “aunque la actuación del Estado, traducida en una obra o servicio especial, redunde siempre en toda la población, es posible constatar que existe un grupo que se beneficia de modo particular. Este hecho es usado como presupuesto para establecer una contribución, pues estaría provocando u originando una capacidad contributiva en el sujeto beneficiado”.

En este sentido, la seguridad social puede ser considerada como una actividad estatal que beneficia de manera particular a un determinado grupo de sujetos, lo cual justificaría su afectación con un tributo al ser este beneficio una manifestación de capacidad contributiva. Sin embargo, ¿quién es el que recibe el beneficio diferencial: el empleado o el empleador?

Ciertamente, ambos reciben un beneficio y es por ello que, en su momento, las aportaciones a la seguridad social eran asumidas tanto por el empleado como por el empleador. Sin embargo, esta situación ha cambiado y, hoy en día, el empleador es el que asume íntegramente el financiamiento de la seguridad social.

Para resolver esta interrogante, se debe considerar que el beneficio recibido por los empleados se materializa a partir de una actuación estatal individualizada. Efectivamente, si el empleado no estuviera asegurado y tuviera que pagar por el servicio recibido, dicho pago calificaría como una tasa, como resultado de una actuación específica del Estado que lo benefició exclusivamente a él. Respecto de este punto el Tribunal Constitucional ha señalado en la sentencia recaída en el expediente No. 06120-2009-AA/TC lo siguiente:

(...) entender el aporte como una tasa, en virtud de los cuales los aportes del empleador o del propio Estado, como ocurrió al crearse el Seguro Social, debieron generar una contrapartida en quienes aportaron y de modo directo en los asegurados es incorrecto; ya que, en el campo de la seguridad social esto no resulta exigible puesto que existen asegurados que, a pesar de haber aportado, no generan un riesgo que los lleve a una atención en salud; o que a pesar de encontrarse en una situación de necesidad, los convierta en titulares de una pensión.

Sin embargo, entendiendo la seguridad social en un sentido más amplio, como una actuación estatal en conjunto – y no como cada prestación específica que se brinda a cada asegurado – se puede apreciar que el beneficio lo recibe la comunidad en general y, de manera particular, los empleadores. De tal manera, el hecho de que los ciudadanos gocen de un servicio de seguridad social que les permita gozar de buena salud y atenderse en caso de enfermedades o accidentes permite que los mismos puedan desempeñarse adecuadamente y ser más productivos en sus centros labores. Este es, pues, el beneficio diferencial que los empleadores reciben de la seguridad social, el

cual manifiesta una capacidad contributiva que justifica que se les grave con un tributo.

En efecto, según señala Ferreiro Lapatza (2003) al comparar el hecho generador de las tasas y contribuciones, en ambos tributos se produce una afectación al sujeto pasivo a partir de una acción del Estado. No obstante, en las tasas esta afectación es el fin perseguido por la actividad estatal; mientras que en las contribuciones, la afectación al sujeto pasivo es un efecto indirecto. En otras palabras, “el Estado realiza una actividad dirigida directa e inmediatamente a satisfacer una necesidad pública de la colectividad considerada como un todo, pero que, por un efecto reflejo, sin que sea un objetivo buscado, favorece más a determinados sujetos”.

De esta manera, en el caso de las aportaciones a ESSALUD las prestaciones de la seguridad social tienen por finalidad favorecer a los trabajadores, asegurándolos ante el riesgo de una eventual enfermedad o accidente; sin embargo, como consecuencia de esta protección, las empresas obtienen un beneficio al aumentar la productividad y seguridad de su fuerza laboral. Este es, pues, el beneficio diferencial que la seguridad social produce en las entidades empleadoras y que sustenta la afectación mediante un tributo. Por tanto, se debe concluir que las aportaciones a ESSALUD son tributos del tipo contribución.

Cabe precisar que este análisis previo resulta sumamente necesario, en la medida que si bien la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, hace mención expresa a estas aportaciones, no las clasifica dentro de ninguno de los tipos de tributos, limitándose a señalar que se rigen por las normas de este cuerpo normativo, salvo en aquellos aspectos que por su naturaleza requieran normas especiales. Así pues, de la sola lectura de la norma matriz del sistema tributario no queda claro si son tributos o no y a qué especie corresponderían.

Del mismo modo, la Ley No. 26790 denomina a esta obligación como un mero aporte, sin dejar en claro si la misma tiene naturaleza tributaria.

Asimismo, aun cuando la Ley No. 27056 que creó el ESSALUD, sustituyó toda mención al “Seguro Social de Salud” en la Ley No. 26790 a “Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud”, no existía suficiente certeza si dicha mención debía entenderse en el sentido tributario, toda vez que el término “aporte” se mantiene al día de hoy.

Ante esta incertidumbre, mediante el Informe No. 236-2003-SUNAT/2B0000, la SUNAT confirmó que tanto las aportaciones por concepto de ESSALUD como ONP tienen naturaleza tributaria. No obstante, más allá de este criterio de la Administración Tributaria y otros que pueda haber emitido el Tribunal Fiscal en su jurisprudencia administrativa e incluso la propia doctrina especializada, hasta el momento no se ha profundizado en el análisis de la naturaleza tributaria de estos aportes, si cumplen con las características propias de un tributo y si, efectivamente, los empleadores reciben un beneficio diferencial a partir de las prestaciones de seguridad social brindadas por el Estado; más allá de que en los párrafos anteriores se haya concluido que este tributo se encuentra justificado al existir una verdadera manifestación de capacidad contributiva. Ciertamente, se trata de un concepto que no ha sido muy estudiado, pese a la importancia que tiene para el sostenimiento del derecho fundamental a la seguridad social, que ha demostrado ser crucial en contextos de emergencias como el recientemente vivido a causa de la pandemia provocada por la COVID-19.

2.2. Elementos esenciales de las aportaciones a ESSALUD

Habiendo dilucidado la naturaleza tributaria de las aportaciones a ESSALUD, resulta necesario identificar cuáles son los elementos esenciales del mismo. De esta manera, se podrá entender cuándo, a quién y cuánto grava.

Según Ruiz de Castilla (2017), las normas tributarias presentan una estructura compuesta por un supuesto y una consecuencia. Parte del supuesto es la hipótesis de incidencia, la misma que se compone de cuatro aspectos: i) aspecto objetivo, que consiste en el hecho generador de la obligación tributaria; ii) aspecto subjetivo, el cual permite identificar al deudor y

acreedor tributario; iii) aspecto espacial, vinculado a la dimensión territorial del hecho generador; y, iv) aspecto temporal, que establece la fecha en la que se produce el hecho generador.

Por otro lado, respecto de la consecuencia de la norma tributaria, los aspectos presentes dependerán del tipo de tributo. Así, por ejemplo, existen tributos denominados fijos, en los cuales el legislador ha previsto directamente la cantidad a pagar; mientras que en los tributos variables, la cuantía del tributo se determina en función de la base imponible y la alícuota o tasa. A partir de esta clasificación, se puede afirmar que en nuestro sistema tributario los tributos son, en su gran mayoría, variables.

En ese sentido, gran parte de la doctrina reconoce a la base imponible como el aspecto material del tributo, en virtud del cual se mide o valora el hecho generador. Este elemento es conocido también como el aspecto cuantitativo del tributo. Finalmente, se tiene a la alícuota, que es el porcentaje o tasa que se aplica sobre la base imponible a fin de determinar el tributo a pagar.

Sobre la base de lo anterior, a continuación se procederá a detallar cada uno de estos aspectos tratándose de las aportaciones a ESSALUD. Se debe tener en cuenta que, en virtud del principio de legalidad en materia tributaria, manifestado en el artículo 74 de la Constitución y la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, los tributos deben ser creados por ley, siendo que los elementos esenciales de los mismos deben estar contenidos en una norma de rango legal. Caso contrario, la norma tributaria no surtirá efectos.

En ese sentido, corresponde tomar como referencia la Ley No. 26790, que establece la aportación a ESSALUD. Así, en su artículo 6 se establece que los aportes son de carácter mensual y, tratándose de afiliados regulares en actividad, señala lo siguiente:

Artículo 6.- Aportes

(...)

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. La base imponible mínima mensual no podrá ser inferior a la Remuneración Mínima Vital vigente. Es de cargo de la entidad empleadora que debe declararlos y pagarlos a ESSALUD, al mes siguiente, dentro de los plazos establecidos en la normatividad vigente, a aquel en que se devengaron las remuneraciones afectas.

Para estos efectos se considera remuneración la así definida por los Decretos Legislativos núms. 728 y 650 y sus normas modificatorias. Tratándose de los socios trabajadores de cooperativas de trabajadores, se considera remuneración el íntegro de lo que el socio recibe como contraprestación por sus servicios.

Como se ha señalado, la hipótesis de incidencia de una norma tributaria se compone por el aspecto objetivo o hecho generador, el aspecto subjetivo, el aspecto espacial y el aspecto temporal. Ahora, tratándose de una contribución, su origen se vincula a una actividad del Estado, por lo que el hecho generador será la obtención del beneficio derivado de dicha actividad. Por tanto, considerando que la actividad estatal que justifica los aportaciones a ESSALUD son las prestaciones que el Estado garantiza en materia de seguridad social – que, según el artículo 2 de la Ley No. 26790 son prestaciones de prevención, promoción, recuperación y subsidios para el cuidado de la salud y bienestar social, trabajo y enfermedades profesionales de los asegurados – el hecho generador que configura el aspecto objetivo del tributo será el beneficio diferencial obtenido a partir de estas prestaciones.

Nótese, como se señaló anteriormente en el presente capítulo, que si bien estas prestaciones están destinadas a beneficiar directamente a los asegurados, se debe entender que la seguridad social otorga un beneficio diferencial a las

entidades empleadoras respecto del beneficio general que recibe la comunidad en conjunto. Esto es así debido que un sistema de seguridad social permite mejorar la productividad de la fuerza laboral, la misma que podrá gozar de buena salud y una atención garantizada ante enfermedades o accidentes, ya sea que estén relacionadas con el desarrollo de sus labores o no. Por tanto, la obtención de este beneficio diferencial derivado de la actuación estatal en el plano de la seguridad social da lugar al hecho generador en las aportaciones a ESSALUD.

En relación al aspecto subjetivo, del artículo 6 de la Ley No. 26790 se desprende que el aporte de los trabajadores en actividad es de cargo de la entidad empleadora. Para estos efectos, el artículo 4 define a las entidades empleadoras como aquellas empresas e instituciones públicas o privadas que emplean trabajadores bajo relación de dependencia, las que pagan pensiones y las cooperativas de trabajadores.

En este punto, vale la pena hacer la distinción entre tres instituciones recogidas en el Código Tributario que inciden directamente en el aspecto subjetivo de los tributos. En el artículo 7 se establece la figura del deudor tributario, que es definida como “la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable”. Por su parte, el artículo 8 define como contribuyente a “aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria”; mientras que el artículo 9 señala como responsable a “aquel que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste”.

Siendo que la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario señala que las disposiciones de este cuerpo normativo resultan aplicables a las aportaciones a ESSALUD, resulta necesario identificar cómo estas figuras se aplican en relación a este tributo. En ese sentido, a partir de la lectura del artículo 6 de la Ley No. 26790 se puede entender que la aportación corresponde en primera instancia al trabajar asegurado; sin embargo, esta es “de cargo” de la entidad empleadora. Queda claro, entonces, que la entidad empleadora es la deudora tributaria, en tanto esta es la obligada a cumplir con

el pago del tributo. Sin embargo, ¿lo hace a título de contribuyente o responsable?

Como se ha señalado, es contribuyente el sujeto sobre el cual se produce el hecho generador. Por lo tanto, en la medida que se ha concluido que el hecho generador es el beneficio diferencial obtenido por las entidades empleadoras a partir de las prestaciones en seguridad social realizadas por el Estado, se debe concluir que estas tienen la calidad de contribuyentes en las aportaciones a ESSALUD.

Por otro lado, respecto del acreedor tributario, el Código Tributario señala en su artículo 4 que este es “es aquel en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria”. En ese sentido, la Ley No. 26790 establece que las aportaciones deben ser pagadas a ESSALUD. Por tanto, se debe concluir que ESSALUD es el acreedor tributario respecto de sus aportaciones; sin perjuicio de que, por finalidades prácticas, se haya delegado la facultad de recaudación y fiscalización en favor de la SUNAT.

Otro aspecto por analizar es el espacial, referido al ámbito territorial sobre el cual se aplica el tributo analizado. Particularmente relevante en tributos creados por entidades subnacionales, como lo son los tributos municipales, en el caso de la aportación a ESSALUD, la obligación nace a partir de una norma emitida por el Congreso de la República, cuya aplicación debe ser entendida a nivel nacional, toda vez que no se ha delimitado la aplicación de este tributo a una región en particular.

Finalmente, en cuanto al ámbito temporal, se tiene que la norma establece que las aportaciones son de carácter mensual, debiendo ser declarados y pagados al mes siguiente del devengo de las remuneraciones afectas, dentro de los plazos establecidos. Sobre el particular, se debe tener en cuenta que la norma en cuestión utiliza el concepto del devengo, al referirse a las remuneraciones. En consecuencia, el hecho de que una entidad empleadora no pague las remuneraciones a su trabajador en la oportunidad que corresponda no enerva el nacimiento de la obligación tributaria, pudiendo esta ser multada de no

cumplir con el abono de la aportación al ESSALUD dentro del plazo establecido.

Hasta aquí se ha analizado el supuesto de la norma tributaria que establece la obligación de aportar al ESSALUD y los elementos que configuran el hecho imponible. A continuación, corresponde analizar el ámbito de la consecuencia, que se compone por la base imponible o aspecto cuantitativo y la alícuota.

El artículo 6 de la Ley No. 26790 reconoce que el aporte mensual de los afiliados regulares en actividad equivale al 9% de la remuneración o ingreso. Añade, además que la base imponible mínima mensual no podrá ser inferior a la Remuneración Mínima Vital (“RMV”) vigente. Para estos efectos, la norma señala que se tomará por concepto de remuneración aquel definido en la legislación laboral; específicamente, en los Decretos Legislativos No. 728¹ (“LPCL”) y No. 650² (“LCTS”).

En este sentido, el concepto legal de remuneración, en nuestro ordenamiento laboral, se encuentra recogido en los artículos 6 y 7 de la LPCL, los cuales establecen la siguiente definición:

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

¹ Actualmente, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo No. 003-97-TR.

² Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo No. 001-97-TR.

prestaciones alimentarias otorgadas bajo la modalidad de suministro indirecto.

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

Por su parte, en los artículos 19 y 20 de la LCTS se establece una serie de conceptos que no forman parte de la definición de remuneración y que deben ser excluidos del mismo.

Dicho esto, en el siguiente capítulo se profundizará en la institución de la remuneración y cómo debe ser abordada para efectos de las aportaciones a ESSALUD.

3. Capítulo II: Concepto de remuneración

En el capítulo anterior se concluyó que las aportaciones a ESSALUD califican como tributos del tipo contribución, a partir de la definición general de tributo recogida por la jurisprudencia nacional y la doctrina. Asimismo, luego de repasar cada uno de los aspectos que conforman la hipótesis de incidencia de este tributo, se señaló que para determinar el aspecto cuantitativo o base imponible del mismo se toma como referencia la remuneración pagada por las entidades empleadoras a sus trabajadores.

En este sentido, el objetivo del presente capítulo será determinar qué debe entender por remuneración para efectos de la determinación de la base imponible de las aportaciones ESSALUD, tomando como punto de partida la legislación en materia laboral, así como los criterios establecidos en la jurisprudencia nacional y la doctrina especializada.

3.1. Conceptos remunerativos

En el ámbito del derecho laboral, el concepto de remuneración ocupa un lugar fundamental, siendo uno de los elementos esenciales de toda relación laboral. No obstante, se debe recordar que la remuneración no solo es una

obligación del empleador que se entrega al trabajador como retribución por sus servicios, sino que es, sobre todo, un derecho constitucional. En efecto, los dos últimos párrafos del artículo 23 y el artículo 24 de la Constitución establecen lo siguiente sobre este concepto:

Artículo 23.- (...)

Ninguna relación laboral puede limitar el ejercicio de los derechos constitucionales, ni desconocer o rebajar la dignidad del trabajador. Nadie está obligado a prestar trabajo sin retribución o sin su libre consentimiento.

Artículo 24.- 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.

Así pues, se tiene que, por norma constitucional, la remuneración debe: i) ser equitativa y suficiente; y, ii) procurar bienestar material y espiritual al trabajador y su familia³. No basta, pues, la sola entrega de una retribución económica; sino que la misma debe también cumplir las condiciones mencionadas anteriormente.

Asimismo, el artículo 24 reconoce la existencia de un concepto, distinto a la remuneración, que también es recibido por los trabajadores, y este es el

³ Sobre los criterios de equidad y suficiencia, véase los fundamentos jurídicos 18 al 29 de la sentencia recaída en el expediente No. 00020-2012-PI/TC.

beneficio social. Sobre el mismo, se debe señalar que más adelante en el presente trabajo será desarrollado a mayor profundidad; sin embargo, es importante mencionar que para su cálculo algunos de estos beneficios toman como base la remuneración, por lo que el desconocimiento de la remuneración puede generar una doble afectación al trabajador.

Volviendo sobre el concepto de remuneración, el Tribunal Constitucional también ha emitido pronunciamientos en los cuales ha desarrollado su importancia como derecho fundamental. Así, por ejemplo, en la sentencia recaída en el expediente No. 04922-2007-PA/TC, se ha señalado lo siguiente:

Además de adquirir una naturaleza alimentaria, tiene una estrecha relación con el derecho a la vida, acorde con el principio - derecho a la igualdad y la dignidad, amen que adquiere diversas consecuencias o efectos que serán de vital importancia para el desarrollo integral de la persona humana. Así tenemos como consecuencias de este derecho: adquirir una pensión en base a los aportes y contribuciones a la seguridad social, servicio de cálculo para efectos de beneficios sociales como vacaciones, compensación por tiempo de servicios, indemnización por vacaciones trucas, o en su caso, ser calculable para la indemnización por despido arbitrario y otros beneficios sociales.

De esta manera, para el supremo intérprete de la Constitución, la remuneración juega un rol esencial en el desarrollo integral de la persona humana, relacionándose estrechamente con otros derechos como la vida, la igualdad y la dignidad. Es por ello que el ordenamiento jurídico en general le otorga una protección especial.

Ahora bien, en el plano legislativo, el artículo 6 de la LPCL – norma que recoge las principales instituciones del derecho laboral – define a la remuneración como “el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sean de su libre disposición”. Sobre esta definición, se debe tener en consideración que esta es entendida para todo efecto legal, salvo

para la determinación del impuesto a la renta que se rige por sus propias normas, según ha sido reconocido en el Decreto Supremo No. 001-96-TR⁴.

La definición de remuneración contenida en la LPCL permite identificar tres rasgos característicos. En primer lugar, se trata del íntegro que recibe el trabajador, sin perjuicio de su modalidad, forma o denominación. Por otro lado, debe ser de libre disposición del trabajador, incrementando el patrimonio de este, quien podrá darle el uso que considere más conveniente. Por último, se tiene que la remuneración se entrega como una retribución a sus servicios prestados. En otras palabras, tiene una naturaleza contraprestativa. De esta manera, se garantiza que no habrá una prestación de servicios por parte del trabajador que, realizada dentro de la relación laboral, deje de ser retribuida por el empleador.

En este mismo sentido y sobre la base de los ya citados artículos 23 y 24 de la Constitución, el Tribunal Constitucional señala en la sentencia recaída en el expediente No. 00020-2012-PI/TC lo siguiente:

El derecho a la remuneración, que fluye del principio de que nadie está obligado a prestar trabajo sin retribución o sin su libre consentimiento, constituye una contraprestación por los servicios del trabajador; es de libre disposición por parte de éste último; tiene carácter alimentario y su pago tiene prioridad sobre cualquier otra obligación del empleador (artículos 23 in fine y segundo párrafo del artículo 24 de la Constitución). La remuneración también implica una modelo de

⁴ Este diferenciación en el concepto de remuneración también ha sido reconocida por el Tribunal Fiscal. Así, en la Resolución No. 07719-4-2005 – entre otras – se ha señalado que “(...) para efectos laborales el concepto de remuneración es un concepto restrictivo, mientras que para el Impuesto a la Renta, dicho concepto es amplio, toda vez que este impuesto pretende gravar la totalidad de los ingresos de los trabajadores, razón por la que incluye como conceptos gravados a los sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones y en general toda retribución por servicios personales, tal como lo establece el artículo 34° de la Ley del Impuesto a la Renta”.

competitividad, en tanto se manifiesta como un incentivo para atraer y retener personal idóneo.

Por su parte, la Corte Suprema de la República ha definido la remuneración de la siguiente manera:

En consecuencia, queda claro que la remuneración puede ser definida como todo aquel concepto dinerario, o excepcionalmente en especie, que percibe el trabajador por los servicios prestados o por poner a disposición del empleador su fuerza de trabajo; que posee naturaleza alimentaria, pues, se encuentra íntimamente ligado a la subsistencia del trabajador y de su familia; y que sirve de medio para lograr su bienestar y realización personal. Asimismo, la remuneración tiene carácter prioritario respecto de cualquier otra obligación del empleador, dicho carácter ha sido reconocido en el segundo párrafo del artículo 24 de la Constitución Política del Perú.

Como se aprecia de lo anterior, y así lo ha reconocido el propio Tribunal Constitucional y la Corte Suprema, la remuneración tiene naturaleza contraprestativa; es decir, se entrega como retribución por los servicios prestados por el trabajador. Ello se desprende también del último párrafo del artículo 23 de la Constitución, en el que se señala que nadie está obligado a prestar trabajo sin retribución.

3.2. Conceptos no remunerativos

Por otro lado, de manera complementaria a la definición brindada por la LPCL, el artículo 7 de esta norma reconoce que existen también conceptos que, por defecto, se consideran que no tienen naturaleza remunerativa y para ello se remite a los artículos 19 y 20 de la LCTS. Así, en estos artículos – en los cuales se enumeran los conceptos que no se consideran remuneraciones computables para efectos del cálculo de la Compensación por Tiempo de Servicios – se señalan conceptos como las gratificaciones extraordinarias; la participación en utilidades; la canasta navideña o similares; el valor del

transporte, cuando se destine a la asistencia al centro de trabajo y cubra el traslado de manera razonable; asignaciones o bonificaciones por educación, cumpleaños, matrimonio, entre otros; bienes de propia producción entregados por la empresa para el consumo directo del trabajador o su familia; montos que se otorgan al trabajador para el cabal desempeño de su labor o con ocasión de sus funciones en la medida que no constituya beneficio o ventaja patrimonial; y la alimentación que tenga la calidad de condición de trabajo o cuando se derive de mandato legal.

Ahora bien, como hemos señalado en otro trabajo sobre este tema, si según el artículo 6 de la LPCL se considera remuneración al íntegro de lo que recibe el trabajador por la prestación de servicios, resulta lógico que aquellos conceptos que no son remunerativos – según los artículos 19 y 20 de la LCTS – tengan tal condición al no guardar relación con los servicios prestados por el trabajador en el marco de la relación laboral. En este sentido también se ha pronunciado Elmer Arce (2008), quien señala lo siguiente respecto de los conceptos no remunerativos comprendidos en la LCTS:

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

De esta manera, y tal como lo entiende Arce, son contraprestativos aquellos conceptos entregados por el empleador que guardan una relación directa con la prestación de servicios. Es cierto que los conceptos enumerados en los artículos 19 y 20 de la LCTS se encuentran relacionados con la labor del trabajador – en efecto, si no hubiera vínculo laboral, los mismos no serían entregados –; sin embargo, se trata de una relación indirecta. Por ejemplo, la bonificación por cumpleaños se entrega por el solo acaecimiento de este evento, y no por el trabajo desarrollado por el trabajador; y lo mismo sucede

con la canasta navideña y las gratificaciones extraordinarias. Ninguno de estos conceptos guarda una relación directa con la prestación de servicios, por lo que no deben ser considerados como remuneración.

No obstante, esta posición en la doctrina no es unánime. Toyama (2005) sostiene que algunos conceptos incluidos en el listado del artículo 19 de la LCTS sí se encuentran dentro de la definición de remuneración y constituyen una ventaja para el trabajador, como por ejemplo la asignación anual por cumpleaños, la gratificación por cierre de pliego o la bonificación por aniversario de la empresa; y, si bien reconoce que bajo nuestro ordenamiento son conceptos no remunerativos, ello no se debe a que tengan una naturaleza acontraprestativa, sino por el hecho de que han sido excluidos del ámbito de la remuneración por una norma legal.

Esto se debe a que Toyama (2005) entiende el concepto de remuneración como uno genérico, abierto y amplio, aplicando una lógica totalizadora en virtud de la cual se aplica una presunción *iuris tantum* sobre la calificación como remuneración de todos los conceptos e ingresos recibidos por el trabajador. Así pues, la relación entre los ingresos del trabajador y el servicio prestado no debe ser necesariamente directa; por el contrario, habrá conceptos que serán remunerativos, solo por el hecho de ser pagados en el marco de una relación laboral, aun cuando los mismos no retribuyan el servicio prestado.

En este mismo sentido, el Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente en la sentencia recaída en el expediente No. 0020-2012-PI/TC respecto de la concepción totalizadora de la remuneración:

En cuanto a los conceptos que conforman la remuneración, el artículo 1 del Convenio 100 de la OIT, Relativo a la Igualdad de Remuneración entre la Mano de Obra Masculina y la Mano de Obra Femenina por un Trabajo de Igual Valor, debidamente ratificado y suscrito por el Perú, ha señalado 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 del empleo de este último”, reflejando una concepción totalizadora de la remuneración establecido en la Constitución. En el ámbito doméstico son diversas normas las que explican qué se incluye dentro del concepto de remuneración.

En respuesta a esta postura, Elmer Arce (2008) señala que la concepción totalizadora de la remuneración se refiere solo a los conceptos recibidos por la prestación de servicios y no a todo ingreso percibido por el trabajador. Así pues, asumir esta concepción respecto de todos los ingresos del trabajador y su calificación como conceptos remunerativos desnaturaliza la definición de remuneración establecida en la legislación y reconocido por la jurisprudencia nacional, en virtud de la cual es indispensable que esta retribuya por los servicios prestados; es decir, que tenga calidad contraprestativa.

De esta manera, se debe entender, pues, que los conceptos no remunerativos, a diferencia de los remunerativos, no guardan relación directa con los servicios prestados por los trabajadores, y es por ello que se encuentran fuera del alcance del artículo 6 de la LPCL. En efecto, si bien se puede interpretar a partir de este artículo – en consonancia con el principio *in dubio pro operario* – que todos los conceptos recibidos por el trabajador se presumen remunerativos, este enfoque totalizador no puede perder de vista los rasgos caracterizadores que la legislación ha previsto para el término remuneración.

En tal sentido, nunca se estará ante un concepto remunerativo si el mismo carece de carácter contraprestativo, no es de libre disposición del trabajador y no represente una ventaja económica que incremente su patrimonio. Para estos efectos, la legislación nacional en los artículos 19 y 20 de la LCTS ha previsto una lista de conceptos que no son considerados remunerativos ya que no cumplen con una de estas características, que es, precisamente, la ausencia de carácter contraprestativo.

Finalmente, es importante caer en cuenta que la calificación de un concepto como remunerativo o no remunerativo reviste una especial importancia para los intereses del trabajador y la sociedad en general. En primer lugar, los

beneficios sociales entregados por los empleadores, como las gratificaciones, la Compensación por Tiempo de Servicios, vacaciones, o alguna otra establecida por ley, son calculadas en función a la remuneración percibida por el trabajador. Por tanto, calificar un concepto como no remunerativo incidirá en el monto de los beneficios sociales. Del mismo modo, ello también afectará el monto del aporte a los fondos de pensiones y el aporte de los empleadores a ESSALUD.

4. Capítulo III: Tratamiento de la participación en utilidades en las aportaciones a ESSALUD

Según se ha desarrollado en los capítulos anteriores, las aportaciones al ESSALUD son pagos que realizan los empleadores a favor del seguro social y que tienen naturaleza tributaria y, particularmente, califican como contribuciones. Asimismo, la base imponible de este tributo se calcula sobre la remuneración pagada a cada trabajador, para lo cual resulta necesario delimitar cuáles son los conceptos remunerativos y no remunerativos que estos reciben; siendo que serán no remunerativos aquellos que carecen de carácter contraprestativo – es decir, que no guardan relación con la prestación de servicios por parte del trabajador – y que el legislador ha recogido expresamente en los artículos 19 y 20 de la LCTS.

Ahora bien, en reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal se ha podido apreciar que la SUNAT ha cuestionado la ausencia de naturaleza remunerativa de uno de los conceptos contemplados en la LCTS: la participación en utilidades. De conformidad con el inciso b) del artículo 19 de la LCTS, no se consideran como conceptos remunerativos cualquier forma de participación en utilidades. No obstante, en varias oportunidades la SUNAT ha considerado que las utilidades pagadas por el trabajador, en realidad, tenían por finalidad retribuir el servicio prestado por este.

Así, por ejemplo, en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 08143-4-2019, se señala lo siguiente respecto de la posición de la SUNAT:

Que en el caso de autos, se tiene que la Administración efectuó el reparo bajo análisis sobre la base que la Participación Adicional en las Utilidades, bajo

las modalidades PAU 2 y PAU 3, constituyen contraprestaciones por las labores desempeñadas por parte de los trabajadores beneficiados, que se otorgan en marco de la relación de trabajo y que tienen como propósito ser parte del paquete de compensaciones que se otorgan a los trabajadores a cambio de su labor, por lo que son remuneraciones por los servicios prestados por los trabajadores y, en tal sentido, deben formar parte de la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de los periodos observados.

Por su parte, en la controversia resuelta mediante Resolución No. 09217-8-2016, la SUNAT argumentó lo siguiente:

Que refiere que no existiría impedimento alguno para que las empresas otorguen a sus trabajadores, adicionalmente a la utilidad que por ley les corresponde, una utilidad convencional, pues la norma no ha previsto límite en cuanto al monto, oportunidad o periodicidad de su percepción. Agrega que la participación legal y adicional en las utilidades no califica como un concepto remunerativo, pues no es la puesta a disposición de la fuerza del trabajador la que se remunera, por lo que no se trata de un concepto contraprestativo.

Que indica que sin perjuicio de lo señalado, debe considerarse que la participación adicional en las utilidades no puede ocultar pagos que en realidad tienen carácter remunerativo, ya en aplicación del principio de primacía de la realidad, si el dinero es otorgado en forma regular y permanente al trabajador, o la única justificación existente para su otorgamiento no es otra que constituir una contraprestación por el servicio prestado por el trabajador, entre otros, la participación adicional en utilidades podría tener la calidad de concepto remunerativo.

En el mismo sentido, en la Resolución No. 09212-1-2017 se señala lo siguiente:

Que refiere que no existiría impedimento alguno para que las empresas otorguen a su trabajadores, adicionalmente a la utilidad que por ley les

corresponde, una utilidad convencional, siendo que en este caso, la participación adicional en las utilidades no califica como un concepto remunerativo, pues no es la puesta a disposición de la fuerza del trabajador la que se remunera, no obstante, dicho concepto no puede ocultar pagos de carácter remunerativo. En el caso que el dinero sea otorgado en forma regular y permanente al trabajador y la única justificación existente para su otorgamiento no es otra que constituir una contraprestación por los servicios del trabajador, dicha entrega tendría la calidad de concepto remunerativo, por la aplicación de la primacía de la realidad, por tanto deberían ser tomados en cuenta para el cálculo de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, lo que sucede con las Participación Adicional en las Utilidades PAU 1 a PAU 4.

Así pues, queda claro de los argumentos anteriormente citados que la SUNAT ha asumido la posición de que, pese a encontrarse comprendido en la lista del artículo 19 de la LCTS, no todos los pagos por participación en utilidades tendrán la calificación de conceptos no remunerativos ya que existen supuestos en los cuales los mismos tendrán por finalidad retribuir la prestación de un servicio del trabajador; es decir, tendrán naturaleza contraprestativa. No obstante, en las citadas resoluciones el Tribunal Fiscal ha sostenido que el artículo 19 es claro al referirse a “cualquier forma de participación en utilidades”, por lo que no corresponde hacer distinción si las utilidades retribuyen o no la prestación de un servicio del trabajador. En otras palabras, este órgano colegiado se ha inclinado por una interpretación literal de la norma.

Ante esta situación, surge la pregunta de si es este el método de interpretación más adecuado para resolver esta controversia o si, por el contrario, mediante otro método se podría llegar a un resultado más coherente con los principios propios del derecho tributario, laboral y del Estado Constitucional de Derecho. Para estos efectos, en el presente capítulo se explicará la naturaleza de la participación en utilidades y su inclusión como concepto no remunerativo. Asimismo, se buscará dar respuesta a la pregunta de si existe algún escenario en el cual pueda considerarse este concepto como remuneración.

4.1. Regulación de la participación en utilidades y su calificación como concepto no remunerativo

En virtud del artículo 29 de la Constitución de 1993, el Estado peruano reconoce el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de la empresa y promueve otras formas de participación. No obstante, este derecho no es reciente. Ya en la Constitución de 1979, el artículo 56 señalaba que el Estado reconoce el derecho de los trabajadores a participar en la gestión y utilidad de la empresa, de acuerdo con la modalidad de esta; mientras que en la Constitución de 1933 se establecía en el artículo 45 que el Estado favorecerá un régimen de participación de los empleados y trabajadores en los beneficios de las empresas.

En el plano legal, el régimen de la participación en utilidades fue regulada inicialmente en el Decreto Legislativo No. 677 y luego modificado por el Decreto Legislativo No. 892, vigente a partir del 01 de enero de 1997. En este último se establece que este derecho corresponde a los trabajadores de la actividad privada de aquellas empresas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría y consiste en la distribución por parte de estas de un porcentaje de la renta anual antes de impuestos, pero después de haber compensado las pérdidas de ejercicios anteriores, de corresponder.

Por otro lado, la norma establece que dicho porcentaje se distribuye en un 50% en función a los días laborados y el otro 50% en proporción a las remuneraciones de cada trabajador. Para estos efectos, la utilidad distribuida para cada trabajador en un ejercicio no puede exceder el límite máximo de dieciocho remuneraciones mensuales.

Por su parte, el artículo 5 del referido Decreto Legislativo establece que los trabajadores que tienen derecho a participar en las utilidades son aquellos que hayan cumplido la jornada máxima de trabajo establecido en la empresa, sea a plazo indefinido o el que corresponda según la modalidad a la que se encuentren sujetos. Asimismo, se precisa que tratándose de trabajadores que hayan sufrido algún accidente de trabajo o enfermedad ocupacional y que

haya dado lugar a descanso médico, participarán de la distribución de utilidades en igualdad de condiciones.

Finalmente, cabe hacer mención del artículo 10 de la norma, del cual se desprende que existen dos tipos de participación en utilidades: la legal y la voluntaria. En efecto, este artículo señala que tanto la participación en las utilidades fijadas en el Decreto Legislativo y las que el empleador otorgue unilateralmente a sus trabajadores o por convenio individual o convención colectiva, constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría.

Dicho esto, ¿qué naturaleza tiene la participación en utilidades? Como se ha señalado anteriormente, el artículo 24 de la Constitución reconoce que los trabajadores reciben dos tipos de beneficios: las remuneraciones y los beneficios sociales. Asimismo, la definición de remuneración se encuentra recogida en los artículos 6 y 7 de la LPCL; sin embargo, no existe norma alguna que brinde una definición de lo que se debe entender por beneficio social.

Según Saco Barrios, citado por Bueno-Tizón (2006),

“(...) la expresión beneficios sociales alude a las conquistas sociales "o cualesquiera otras ventajas atribuibles al trabajador por causa del trabajo, distintas de la mera remuneración o simple pago por la labor recibida (y, por extensión, de cualesquiera otros conceptos de naturaleza salarial), de las condiciones de trabajo (jornada, descansos remunerados, ambiente de trabajo, etc.) y de las indemnizaciones laborales (por despido arbitrario, por no haber disfrutado del descanso vacacional, etc.).”

En tal sentido, según el referido autor son beneficios sociales bajo la legislación nacional el seguro de vida, la CTS y la participación en las utilidades, de acuerdo a lo establecido en el Anteproyecto de la Ley General de Trabajo.

Por su parte, Bueno-Tizón (2006), sobre la base de lo señalado en el Decreto Legislativo No. 856⁵ que precisa los alcances y prioridades de los créditos laborales, brinda la siguiente aproximación:

Una interpretación literal del Decreto Legislativo No. 856 podría argumentar que para dicha norma los beneficios sociales son todos aquellos beneficios establecidos por ley (tales como la compensación por tiempo de servicios y las indemnizaciones), diferenciándolos de los beneficios establecidos convencionalmente. Únicamente las remuneraciones y los beneficios establecidos por ley (beneficios sociales) tienen prioridad sobre cualquier otra obligación del empleador, mas no así los beneficios establecidos convencionalmente. Al ser el Decreto Legislativo No. 856 una norma de igual jerarquía y posterior al Decreto Legislativo No. 688, primaría la nueva definición establecida por el Decreto Legislativo No. 856

Recapitulando, el concepto de remuneración se diferencia del concepto de beneficios sociales. Ello es en buena cuenta la aplicación del criterio diferenciado del que habla Toyama Miyagusuku. A su vez, los beneficios sociales son todos aquellos beneficios establecidos por ley, tales como la compensación por tiempo de servicios (CTS), la indemnización por despido arbitrario, el seguro de vida, las vacaciones, las gratificaciones, la participación en las utilidades de la empresa y demás derechos laborales establecidos por ley, diferenciándolos de los beneficios establecidos convencionalmente. En otras palabras,

⁵ El Decreto Legislativo No. 856 señala en su artículo 1 que constituyen créditos laborales las remuneraciones, la compensación por tiempo de servicios, las indemnizaciones y en general los beneficios establecidos por ley que se adeudan a los trabajadores. Se debe tener en cuenta que en los considerandos de esta norma se precisa que una de sus finalidades consiste en armonizar la legislación vigente con el segundo párrafo del artículo 24 de la Constitución que se refiere a que el pago de la remuneración y de los beneficios sociales del trabajador. En tal sentido, Bueno-Tizón concluye que cuando el artículo 1 menciona el término beneficios, se debe entender por estos a los beneficios sociales según el artículo 24 de la Constitución.

siguiendo con la clasificación esbozada por Toyama Miyagusuku, dentro del criterio diferenciado se aplica el criterio legal.

Como se ve, es posible interpretar desde la legislación que la participación en utilidades tiene naturaleza de beneficio social y, por lo tanto, es distinta a la remuneración. En esta misma línea, el Tribunal Constitucional ha reconocido en la sentencia recaída en el expediente No. 03052-2009-PA/TC, que constituye precedente vinculante respecto de las reglas de procedencia del recurso de amparo en el ámbito laboral, que la participación en las utilidades califica como un beneficio social, junto a otros conceptos como la CTS y las vacaciones y gratificaciones truncas.

Así pues, a partir de lo señalado en los párrafos anteriores se puede llegar a la conclusión de que son beneficios sociales aquellos beneficios establecidos por ley, dentro de los cuales se encuentra la participación en utilidades. Sin embargo, como se señaló anteriormente, existen dos tipos de participación en utilidades: la legal y la voluntaria. Dicho esto, ¿será posible que tengan un tratamiento diferenciado a pesar de formar parte de una misma institución?

Sobre el particular, parecería ser que la respuesta no es tan complicada y, para ello, bastaría con volver a revisar la lista de conceptos no remunerativos recogida en el artículo 19 de la LCTS. Como se ha señalado líneas arriba, el inciso b) de este artículo señala que no se consideran como conceptos remunerativos cualquier forma de participación en utilidades. Así pues, a partir de una interpretación literal de esta norma, parecería que no debe haber discusión alguna sobre este asunto: tanto la participación en utilidades legal como la voluntaria quedarían fuera del ámbito de la remuneración en la medida que existe una disposición legal que así lo establece y que, además, claramente refiere que este tratamiento aplica para “cualquier forma”, por lo que ni siquiera cabría hacer la distinción entre los tipos de participación en utilidades.

Esta posición no solo ha sido asumida por el Tribunal Fiscal en las resoluciones anteriormente citadas, sino también por el propio Ministerio de

Trabajo y Promoción del Empleo. Así, en el Informe No. 23-2014-MTPE/2/14.1 de fecha 10 de marzo de 2014 emitido por la Dirección General de Trabajo, ante la consulta respecto de si la participación anual adicional o voluntaria en las utilidades de la empresa en función al desempeño, cumplimiento de metas o la productividad de los trabajadores, o cualquier otra razón relacionada a la labor del beneficiario es considerada como concepto remunerativo o no, se ha concluido que aun en estos casos se mantiene su calificación como concepto no remunerativo⁶.

En el mismo sentido – y, precisamente, haciendo el análisis para efectos de la determinación de la base imponible de las aportaciones a ESSALUD – Rocío Liu (2018) ha señalado lo siguiente:

De otro lado, en cuanto a su calificación como concepto no remunerativo y, por tanto, en lo que concierne a la base de cálculo de tributos como el aporte o contribución a ESSALUD, el artículo 7 de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral establece que no constituyen remuneración para ningún efecto legal – salvo para el Impuesto a la Renta, como precisa su reglamento –, los conceptos previstos en los artículos 19 y 20 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios (LCTS), cuyo Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo No. 001-97-TR.

⁶ En efecto, el referido informe señala lo siguiente: “d) Ahora bien, sobre el carácter remunerativo o no remunerativo de la[s] participaciones legal, adicional o voluntaria en las utilidades de la empresa informamos que, de acuerdo con el artículo 7° del Decreto Supremo N° 003-97-TR, no constituye remuneración **para ningún efecto legal** los conceptos previstos en los artículos 19° y 20° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 650, aprobado por el Decreto Supremo N° 001-97-TR. Entonces, como justamente uno de estos conceptos es la participación en las utilidades de la empresa, cualquiera que sea la forma de aquella, consideramos que las participaciones legal, adicional o voluntaria en las utilidades de la empresa no tienen carácter remunerativo para ningún efecto legal.

Por otra parte, en tanto ninguna norma heterónoma ha previsto alguna regulación sobre la participación adicional o voluntaria en las utilidades de la empresa, **más que su carácter no remunerativo**, consideramos que el otorgamiento de éstas puede estar relacionado con la prestación de servicios del trabajador sin que, en virtud de ello, pierda su carácter no remunerativo, que le viene impuesto por ley.”

Precisamente el inciso b) del artículo 19 de la LCTS señala que no es remuneración computable, “cualquier forma de participación en las utilidades de la empresa”. De esta manera, las participaciones legales y voluntarias en las utilidades de la empresa no califican como remuneración, aunque sí son renta de quinta categoría gravada con el Impuesto a la Renta. Como se aprecia claramente en la norma citada, no se ha establecido la obtención de renta neta en el ejercicio como condición para calificar las utilidades voluntarias como concepto no remunerativo, por lo que no cabe conclusión alguna en ese sentido.

Teniendo esto en consideración, a continuación se desarrollará los motivos que sustentan por qué una interpretación literal del inciso b) del artículo 19 de la LCTS no resulta la más adecuada.

4.2. Participación en utilidades como retribución por la prestación de un servicio del trabajador

A partir de lo desarrollado en el acápite anterior, existen dos tipos de participación en utilidades, según se desprende del artículo 10 del Decreto Legislativo No. 892: la participación legal y la voluntaria. En tal sentido, considero que solo la primera tendrá la naturaleza de beneficio social. Esto es así en la medida que se trata de un beneficio establecido por ley, de una obligación legal para el empleador, siempre que cumpla con las condiciones establecidas en el referido Decreto Legislativo.

Por el contrario, la participación en utilidades voluntaria, si bien también se encuentra mencionada en la referida norma, no se puede afirmar, en sentido estricto, que sea un beneficio social, ya que no es una obligación, sino que se trata de una facultad del empleador, de carácter voluntario, que podrá entregarla a los trabajadores de manera unilateral⁷. En efecto, si los beneficios

⁷ Ciertamente, el hecho de que la participación en utilidades voluntaria sea una decisión unilateral del empleador, no significa que sea arbitraria. Sobre el particular, el Informe No. 23-2014-MTPE/2/14.1 de fecha 10 de marzo de 2014 emitido por la Dirección General de Trabajo del Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo señala que “(...) si bien no existe impedimento jurídico para prever a favor de los

establecidos mediante convenio colectivo no tienen la condición de beneficio social, menos aún aquellos que son entregados de manera unilateral o voluntaria por el empleador.

¿Esto significa que, por defecto, la participación en utilidades voluntaria es remuneración? No necesariamente. Solo puede considerarse como remuneración aquellos conceptos que tengan naturaleza contraprestativa según lo establecido en el artículo 6 de la LCTS; es decir, que guarde relación con la prestación de servicios efectuada por el trabajador. Por tanto, solo en estos casos la participación en utilidades podrá calificar como remuneración.

Tal podría ser el caso, por ejemplo, de aquellas participaciones en utilidades que sean entregadas como consecuencia del cumplimiento de metas, productividad, participación en la obtención de resultados o cualquier otro motivo relacionado a los servicios prestados por el trabajador. Caso contrario, podría encajar en otros conceptos como las gratificaciones extraordinarias.

Casos de participaciones en utilidades que tienen naturaleza contraprestativa las encontramos, por mencionar algunos, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal No. 08143-4-2019, 09217-8-2016 y 09212-1-2017, citadas al inicio del presente capítulo. En estas, más allá de la interpretación literal que aplica el Tribunal Fiscal al considerar que toda participación en utilidades es no remunerativa en tanto el inciso b) del artículo 19 de la LCTS no hace distinción alguna, se aprecia que hay casos en los cuales la entrega de utilidades por el empleador no siempre obedece a la lógica de los beneficios sociales, que son entregados como una obligación del empleador.

Por el contrario, cuando se trata de las utilidades voluntarias, cabe la posibilidad de que el criterio considerado por el empleador para su

trabajadores participaciones adicionales o voluntarias en las utilidades de la empresa, en función a la prestación de servicios de aquellos, consideramos que la decisión unilateral o el acuerdo que las rija deberá observar las normas constitucionales y legales que sean aplicables (como por ejemplo, las referidas a la prohibición de discriminación en materia laboral), así como los principios del Derecho del Trabajo (como el de razonabilidad)". Este es, pues, un rasgo típico de un Estado Constitucional de Derecho.

determinación se base en la prestación de servicios del trabajador (por ejemplo, en su productividad o el cumplimiento de metas, lo cual puede ser objetivamente medido por el empleador). En estos casos, y siempre que se logre demostrar la naturaleza contraprestativa de la entrega voluntaria de las utilidades, entonces corresponderá que se le atribuya naturaleza remunerativa y, como consecuencia, formen parte de la base imponible de las aportaciones a ESSALUD.

Así pues, para efectos de analizar si un concepto carece de naturaleza remunerativa – tanto para fines tributarios en la determinación de la base imponible de las aportaciones a ESSALUD como para laborales en el cálculo de beneficios sociales o conceptos previsionales – no basta con identificar si el mismo se encuentra comprendido en la lista del artículo 19 de la LCTS, sino que resulta necesario interpretar dicha norma sistemáticamente junto al artículo 6 de la LPCL, que define lo que se entiende por remuneración. Asimismo, en el caso particular de la participación en utilidades, hay que tener en cuenta que según sea legal o voluntaria, podrá tener la naturaleza de beneficio social, en el primer caso, o de remuneración o liberalidad en el segundo.

Sin perjuicio de lo anterior, es importante señalar que el solo hecho que un concepto entregado por el empleador se encuentre comprendido en alguno de los incisos del artículo 19 de la LCTS, no implica que indefectiblemente tendrá naturaleza no remunerativa bajo cualquier escenario. En efecto, la Corte Suprema ha establecido en la casación No. 2510-2016-LIMA que los conceptos no remunerativos pueden llegar a desnaturalizarse y llegar a encubrir la remuneración del trabajador, según se aprecia a continuación:

(...), corresponde señalar que 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 mensual de S/. 264.00 y 198.00, respectivamente, independientes del concepto denominado

“Incremento racion (sic) y movilidad”, cuyo monto es de S/. 5.00, siendo este rubro diferente de los conceptos antes descritos, cuyos montos superan el gasto común mensual por dichos conceptos, por lo tanto, de libre disponibilidad del trabajador, por lo que resultan ser distintos de los que el artículo 19 del Decreto Legislativo N° 650, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR, exceptúa. En consecuencia, tratándose de sumas superiores al promedio normal y percibidos mensualmente por el actor, deben constituir parte de la remuneración computable en el promedio correspondiente, respecto del periodo en que deben computarse para efectos de liquidar la Compensación por Tiempo de Servicios.

En cuanto al concepto de escolaridad, se observa de autos que este ha venido siendo abonado por la demandada con regularidad y en un monto estimablemente superior al comúnmente otorgado para cubrir gastos escolares, cuyo abono incluso lo percibió el actor con regularidad, [...], no habiendo la demandada fundamentado el motivo de su abono por lo que no puede ser considerado dentro de la excepción contemplada en el citado artículo 19 inciso f) del Decreto Supremo N° 001-97-TR, que establece que no conforma la remuneración computable la asignación o bonificación por educación, siempre que sea por un monto razonable y se encuentre debidamente sustentada.

Así pues, si bien para efectos del presente trabajo se ha concluido que existen participaciones en utilidades que pueden llegar a ser remunerativas en ciertos escenarios, la jurisprudencia citada en el párrafo anterior avala el hecho de que los conceptos no remunerativos pueden llegar a desnaturalizarse y no solo por el hecho de estar comprendidos en el artículo 19 de la LCTS tendrán tal condición, sino que deben cumplir con los principios de razonabilidad y proporcionalidad

Este es, pues, un ejemplo más de cómo la interpretación literal, si bien permite una primera aproximación a la norma contenida en el texto normativo, no siempre resulta ser la herramienta más adecuada, ya que no permite

considerar otras variables sumamente relevantes, como la ubicación de la norma dentro del sistema jurídico. Aun así, llama la atención que tanto el Tribunal Fiscal en las resoluciones citadas como el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo en el Informe No. 23-2014-MTPE/2/14.1 han optado por este camino.

5. Conclusiones

- i. El financiamiento de la seguridad social en Perú se logra mediante las aportaciones a ESSALUD, las mismas que son asumidas por las entidades empleadoras que realizan sus actividades en el país y que tienen naturaleza tributaria al calificar como contribuciones. Esto es así en tanto los empleadores reciben un beneficio diferencial proveniente de las prestaciones de seguridad social que brinda el Estado a favor de la sociedad, ya que al contar con una fuerza productiva en condiciones de salud adecuada y con la posibilidad de recibir un tratamiento adecuado frente a una enfermedad o accidente, entonces su productividad aumentará.
- ii. Para la determinación de las aportaciones a ESSALUD, la legislación sobre la materia ha previsto como base imponible la remuneración pagada por el empleador al trabajador. Para estos efectos, el concepto de remuneración es aquel que ha sido definido en las normas laborales y que incluye aquellas retribuciones vinculadas de manera directa con los servicios prestados por el trabajador.
- iii. Además de la definición de remuneración, se debe tener en cuenta que la legislación laboral también ha previsto una lista de conceptos no remunerativos. Estos se caracterizan por no guardar relación directa con la prestación de servicios, como es el caso de los beneficios sociales, los cuales son derechos de los trabajadores establecidos por ley y que representan una obligación para el empleado. Un ejemplo de beneficio social es la participación en utilidades, motivo por el cual el artículo 19 de la LCTS excluye del concepto de remuneración a este concepto.

- iv. No obstante, en la medida que los beneficios sociales son obligaciones de los trabajadores, se debe entender que, respecto de la participación en utilidades, solo aquellas que sean entregada de manera obligatoria por el empleador calificarán como tales. Por el contrario, tratándose de la participación en utilidades voluntaria, no se puede afirmar que se trata de un beneficio social, toda vez que su entrega por parte del empleador no se deriva de una obligación establecida por ley, sino que es una mera facultad.
- v. Si se verifica que la entrega de la participación en utilidades voluntaria tiene por finalidad retribuir la prestación de servicios por parte del trabajador, entonces deberá ser considerada como un concepto remunerativo, ya que cumplirá con la definición de remuneración prevista en la legislación laboral. En consecuencia, también corresponderá que dichos beneficios sean incluidos dentro de la base imponible de las aportaciones a ESSALUD.

6. Recomendaciones

Sobre la base de las conclusiones arribadas en el presente trabajo, se debe señalar que resulta necesario que el legislador precise en la normativa laboral que no todas las formas de participación en utilidades deben ser consideradas como conceptos no remunerativos.

Según se ha señalado en el presente trabajo, existe la posibilidad que las participaciones en utilidades voluntarias tengan naturaleza contraprestativa al tener por finalidad la retribución de los servicios prestados por el trabajador y, en estos casos, estas calificarán como conceptos remunerativos. Por tal motivo, sería pertinente precisar en el inciso b) del artículo 19 de la LCTS que la participación en utilidades obligatoria no es remunerativa; y, respecto de la voluntaria, que solo calificará como remuneración cuando se acredite su naturaleza contraprestativa y los demás requisitos establecidos en el artículo 6 de la LPCL que define el concepto de remuneración para todo efecto legal.

En esta misma línea, a fin de no dejar un vacío legal respecto de aquellas participaciones en utilidades voluntarias que no cumplen con los requisitos para ser

consideradas como conceptos remunerativos, resultaría conveniente precisar que, para efectos del inciso a) del artículo 19 de la LCTS, estos conceptos califican como gratificaciones extraordinarias o liberalidades y, por consiguiente, tampoco tienen naturaleza remunerativa.

Por otro lado, si bien el Tribunal Fiscal es un órgano especializado en la resolución de controversias tributarias, no puede perder de vista que el derecho tributario es una especialidad transversal a otras ramas del derecho, como la laboral.

En tal sentido, resulta necesario que al abordar cuestiones referidas a tributos cuya determinación requiere recurrir y conocer normas laborales, como lo son las aportaciones a ESSALUD, este órgano colegiado no se limite a efectuar una interpretación literal de dichas normas; sino que utilice los distintos métodos de interpretación jurídica aceptados a fin de llegar a una conclusión coherente con las demás normas que regulan las instituciones analizadas, cuando estas sean distintas a aquellas del ámbito tributario. Caso contrario, la interpretación literal, como en el presente caso, podrá devenir en un resultado incongruente que terminará incidiendo en la recaudación tributaria.

Por tanto, el Tribunal Fiscal debe instruirse en aquellas materias del derecho que, si bien no son propias del ámbito tributario, pueden llegar a tener incidencia en la misma, a fin de cumplir adecuadamente con la tarea que la ley le ha encomendado.

7. Bibliografía

i. Libros y artículos:

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

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

Bueno-Tizón, R. (2006). Hacia una definición de los beneficios sociales como Gasto Deducible del Impuesto a la Renta. *Derecho y Sociedad*, 27, pp. 67-75.

ESSALUD (2021). *Historia de la seguridad social en el Perú*. Lima: ESSALUD.

Ferreiro, J. (2003). *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid: Marcial Pons.

Liu, R. (2018). Naturaleza de las utilidades voluntarias que pagan a sus trabajadores las empresas sin renta neta. *Enfoque Derecho*, <https://bit.ly/3lUd22d>

Ruiz de Castilla, F. (2017). *Derecho tributario: temas básicos*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Sevillano, S. (2017). *Lecciones de Derecho Tributario. Principios Generales y Código Tributario*. Lima; Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

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

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

ii. Normas legales:

Constitución Política del Perú. 9 de abril de 1933.

Ley No. 8433 de 1936. Por la cual se dicta la Ley de Seguro Social Obligatorio. 4 de septiembre de 1936.

Decreto Ley No. 10902 de 1948. Por el cual se crea el Seguro Social Obligatorio del Empleado. 22 de noviembre de 1948.

Constitución Política del Perú. 12 de julio de 1979.

Decreto Legislativo No. 688 de 1991. Por la cual se dicta la Ley de Consolidación de Beneficios Sociales. 5 de noviembre de 1991.

Constitución Política del Perú. 29 de diciembre de 1993.

Decreto Supremo No. 001-96-TR de 1996. Por el cual se aprueba el Reglamento de la Ley de Fomento al Empleo. 26 de enero de 1996.

Decreto Legislativo No. 856 de 1996. Por la cual se precisan los alcances y prioridades de los créditos laborales. 4 de octubre de 1996.

Decreto Legislativo No. 887 de 1996. Por la cual se dicta la Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud. 11 de noviembre de 1996.

Decreto Legislativo No. 892 de 1996. Por la cual se regula el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan

actividades generadoras de rentas de tercera categoría. 11 de noviembre de 1996.

Decreto Supremo No. 001-97-TR de 1997. Por el cual se aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios. 1 de marzo de 1997.

Decreto Supremo No. 003-97-TR de 1997. Por el cual se aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral. 27 de marzo de 1997.

Ley No. 26790 de 1997. Por la cual se dicta la Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud. 17 de mayo de 1997.

Ley No. 27056 de 1999. Por la cual se dicta la Ley de Creación del Seguro Social de Salud (ESSALUD). 30 de enero de 1999.

Decreto Supremo No. 133-2013-EF de 2013. Por el cual se aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario. 22 de junio de 2013.

iii. Doctrina administrativa:

Informe de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria No. 236-2003-SUNAT/2B0000. 15 de agosto de 2003.

Informe del Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo No. 23-2014-MTPE/2/14.1. 10 de marzo de 2014.

Resolución del Tribunal Fiscal No. 09217-8-2016. 28 de septiembre de 2016.

Resolución del Tribunal Fiscal No. 09212-1-2017. 17 de octubre de 2017.

Resolución del Tribunal Fiscal No. 08143-4-2019. 12 de septiembre de 2019.

iv. Jurisprudencia:

Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente No. 03303-2013-AA/TC. 28 de junio de 2004.

Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente No. 04014-2005-AA/TC. 20 de julio de 2005.

Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente No. 04922-2007-PA/TC. 18 de octubre de 2007.

Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente No. 03052-2009-PA/TC. 14 de julio de 2010.

Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente No. 06120-2009-AA/TC. 7 de septiembre de 2010.

Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente No. 00020-2012-PI/TC. 16 de abril de 2014.

Sentencia de casación de la Corte Suprema de Justicia de la República No. 2510-2016, Lima. 9 de mayo de 2017.