



Tribunal Fiscal

Nº 18554-1-2011

EXPEDIENTE N° : 07859-2006
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto Extraordinario a la Solidaridad, Aportaciones de ESSALUD y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 8 de noviembre de 2011

VISTA la apelación interpuesta por la
con R.U.C. contra la Resolución de Intendencia N° 0150140005051 de 23 de mayo de 2006, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundadas la reclamaciones interpuestas contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0005838 a 012-003-0005849, 012-003-0007097 a 012-003-0007107, 012-003-0005826 a 012-003-0005837, 012-003-0007085 a 012-003-0007096, emitidas por Impuesto Extraordinario de Solidaridad de los periodos enero a diciembre de 2000 y enero a setiembre, noviembre y diciembre de 2001, y por aportes a ESSALUD de los meses enero a diciembre de 2000 y enero a diciembre de 2001, y contra las Resoluciones de Multa N° 012-003-0005702 a 012-003-0005713, 012-002-0006987 a 012-002-0006997, 012-002-0005690 a 012-002-0005701, 012-002-0006975 a 012-002-0006986, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que la gratificación por quinquenio es un pago otorgado por laudo arbitral y en forma ocasional, puesto que los trabajadores beneficiados lo reciben cada cinco años de servicios, por lo que no cumple con el criterio de regularidad que consiste en la entrega de dos o más años consecutivos, afirmación que sustenta en la sentencia recaída en el Expediente N° 1844-80 del Duodécimo Juzgado de Trabajo y Comunidades Laborales y en la Resolución N° 080-98-EF/SAFP, sobre las cuales expone que al no existir un criterio especial que pueda ser aplicado al presente caso, debe aplicarse lo establecido en la citada jurisprudencia.

Que en relación al bono de productividad, señala que es, en estricto, un adelanto de la participación legal en las utilidades futuras de la empresa y que en base a lo que establece el Convenio Colectivo, su naturaleza es contra prestativa, pues su entrega se condiciona al cumplimiento por parte de cada trabajador de metas y objetivos trazados por la recurrente. Refiere que la recurrente no condiciona la percepción de la participación en las utilidades, toda vez que ello es un derecho ganado de los trabajadores, sino que había decidido otorgar un beneficio compensable con los montos a distribuir por conceptos de utilidades legales, siendo el objetivo del beneficio la entrega del Bono de Productividad a quienes hayan cumplido con un óptimo desempeño laboral con un pago adelantado de utilidades que en un futuro les corresponderá recibir, sin que ello dé derecho a los trabajadores de reclamar la existencia de dos beneficios diferenciados. Precisa que dicho concepto fue registrado en la planilla de remuneraciones como Bono-Pago a cuenta utilidades.

Que añade que los gastos por concepto de atención médica, no pueden ser calificados como remunerativos en la medida que no cumplen con los requisitos establecidos para tal efecto en el artículo 6° del Decreto Legislativo N° 728, pues no son de libre disposición de los trabajadores al no poder cambiar las condiciones de uso de dicho beneficio a su libre albedrío.

Que mediante escritos de fechas 19 y 28 de octubre de 2011, la recurrente sostiene, entre otros, que ningún beneficio que se abona con una periodicidad mayor a un año es computable para la CTS, menos aún para las vacaciones, gratificaciones, etc. Asimismo, señala que dada la naturaleza de adelanto de utilidades que tiene la bonificación por productividad, se ha registrado contablemente una cuenta por cobrar a los trabajadores como consecuencia de los adelantos entregados y ha registrado dicha entrega en las planillas y boletas de pago como Bono-Pago a cuenta utilidades.



Tribunal Fiscal

Nº 18554-1-2011

Que la Administración sostiene que para considerar que una gratificación es extraordinaria dicho pago no debe ser permanente ni regular, sino debe tener la característica de ser esporádica, en tanto su esencia radica en la liberalidad del empleador para otorgarla, para lo cual cita la Resolución Nº 469-2-99. Considera que no basta que un pago haya sido convenido mediante un laudo arbitral para que se convierta en una gratificación extraordinaria, sino que un pago debe cumplir previamente con la definición de gratificación extraordinaria o ser un pago ocasional y que sea fundamentalmente otorgado a título de liberalidad o pueda ser aprobado por el empleador bajo alguna de las opciones descritas en el artículo 19º del Decreto Legislativo Nº 650, por lo cual concluye que el pago que efectúa la recurrente no cumple con el criterio de liberalidad inherente a una gratificación extraordinaria.

Que manifiesta que el hecho de que exista una obligación mutua entre las partes: trabajador y empresa, de la prestación de servicios a razón de un periodo de cada cinco años y del pago de una suma de dinero determinada en base a un porcentaje escalonado de la remuneración básica mensual, respectivamente, configura que dicho acuerdo tenga un carácter de obligatorio cumplimiento y deje de ser discrecional para la recurrente y menos aún tenga el carácter de liberalidad, acotando que según el Laudo Arbitral, dicho pago es un derecho ganado por los trabajadores, que tendrá carácter permanente, por lo que no puede aducirse que dicho pago se concede de forma excepcional, pues al ser dicho documento un instrumento legal, puede ser utilizado por los trabajadores para hacer valer su derecho a recibir ese beneficio.

Que en cuanto al bono o pago a cuenta de utilidades, alega que de acuerdo al Convenio Colectivo celebrado por la recurrente y sus trabajadores, la naturaleza del pago que se pacta es de un Bono de Productividad, lo que se acredita en la necesidad de la existencia del cumplimiento de las metas y objetivos por parte de cada trabajador a efectos que la recurrente efectúe el pago a los trabajadores, existiendo entonces una relación directa entre el cumplimiento de las metas individuales y la obtención del pago, independientemente de si la empresa genera utilidades o no en cada ejercicio, en tanto dicho beneficio tiene el carácter de permanente en el tiempo, por lo que en puridad existe una simple contraprestación de servicios.

Que asimismo, sostiene que de acuerdo al referido Convenio, se aprueba otorgar un Bono de Productividad y no un adelanto de utilidades, por lo que afirma que no cabe analizar los requisitos sobre la participación de utilidades. Por otra parte, argumenta que si bien no existe obligación legal o procedimiento establecido sobre las condiciones para hacer entrega de un adelanto de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, no debe desnaturalizarse el fondo de la participación de los trabajadores, esto es, no puede estar supeditado al cumplimiento de ciertas labores, pues se trata de un derecho ganado de los trabajadores.

Que precisa que el registro contable de la recurrente no genera un derecho ni convalida que el pago que efectuó bajo la denominación de bono de productividad corresponda efectivamente a un pago a cuenta de la participación de utilidades, pues dicho registro sólo muestra cuál es el tratamiento contable que la recurrente consideró válido a una fecha determinada, por lo cual concluye que el denominado bono de productividad no es un pago por adelanto de la participación de utilidades, sino una remuneración que debe ser afectada con el Impuesto Extraordinario de Solidaridad.

Que por otro lado, señala que coincide con los argumentos vertidos por el propio contribuyente durante la fiscalización realizada en el sentido de que "resulta indiscutible que el gasto incurrido con ocasión del aporte del seguro médico forma parte de la remuneración de los trabajadores percibidas en especie, cada vez que dichos servicios médicos son requeridos por los trabajadores y sus familiares ya que constituye una ventaja patrimonial...", por lo cual se encuentra afecta a la Contribución al Seguro Social de Salud – ESSALUD, resultando no arreglado a ley, que sea considerado como una gratificación extraordinaria.

Que en el presente caso, de la documentación que obra en autos se tiene que mediante Órdenes de Fiscalización Nº 030011056770 y 040011136920, la Administración dispuso la fiscalización a la recurrente a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias de los periodos enero de 2000 a diciembre de 2001, dentro de los cuales se le notificaron, entre otros, los Requerimientos Nº 218911, 094811, 94465 y 94586, y, como consecuencia de las mismas, se emitieron las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0005838 a 012-003-0005849, 012-003-0007097 a 012-003-0007107, por



Tribunal Fiscal

Nº 18554-1-2011

Impuesto Extraordinario de Solidaridad de los periodos enero a diciembre de 2000 y enero a setiembre, noviembre y diciembre de 2001, respectivamente, las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0005826 a 012-003-0005837, 012-003-0007085 a 012-003-0007096, por aportes a ESSALUD de los meses enero a diciembre de 2000 y enero a diciembre de 2001. Asimismo, se giraron las Resoluciones de Multa Nº 012-003-0005702 a 012-003-0005713, 012-002-0006987 a 012-002-0006997, 012-002-0005690 a 012-002-0005701, 012-002-0006975 a 012-002-0006986, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

Que de la revisión de las resoluciones de determinación mencionadas en el párrafo anterior, se observa que la Administración las giró en base a tres reparos: i) Gratificación por quinquenio, ii) Pago a cuenta de Utilidades y iii) Atenciones médicas a los familiares de trabajadores.

Que en ese sentido, corresponde analizar la procedencia de los reparos contenidos en las referidas resoluciones de determinación, así como las infracciones acotadas, previa revisión de las normas pertinentes.

Que el artículo 6º del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por el Decreto Supremo Nº 003-97-TR, según texto vigente durante el período acotado, 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 7º de la citada norma establece que no constituyen remuneración, para ningún efecto legal, los conceptos previstos en los artículos 19º y 20º del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 650, Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por el Decreto Supremo Nº 001-97-TR.

Que asimismo, el artículo 10º del Reglamento de la Ley de Fomento al Empleo, aprobado por el Decreto Supremo Nº 001-96-TR, precisa que el concepto de remuneración definido por los artículos 39º y 40º de la Ley¹, 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.

Que el inciso a) del artículo 19º del Decreto Supremo Nº 001-97-TR 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 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, asimismo, en el inciso b) se indica que tampoco constituyen remuneraciones computables cualquier forma de participación en las utilidades de la empresa.

Que mediante Ley Nº 26969, se dispuso sustituir a partir del 1 de setiembre de 1998 la Contribución al Fondo Nacional de Vivienda - FONAVI por el Impuesto Extraordinario de Solidaridad, precisándose que los sujetos, la base imponible y la alícuota del Impuesto, así como las exoneraciones, inafectaciones, deducciones y demás normas necesarias para su aplicación, serían los establecidos para la Contribución al FONAVI, que se encuentren vigentes a la fecha de aprobación de dicha Ley.

Que mediante Decreto Ley Nº 22591 se creó la denominada Contribución al FONAVI, como contribución obligatoria de los trabajadores, empleadores y empresas constructoras (que ejecutasen viviendas financiadas por el FONAVI), la cual era calculada sobre la base de las remuneraciones que se abonasen a los trabajadores;

Que el artículo 6º de la misma norma estableció que se considera remuneración a toda cantidad que se abone en efectivo por concepto de retribución de servicios personales, señalándose similar concepto en el artículo 8º del Reglamento de la precitada Ley, aprobado por Decreto Supremo Nº 113-79-EF.

¹ Referidos a los artículos 6º y 7º del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por el Decreto Supremo Nº 003-97-TR antes citados.



Tribunal Fiscal

Nº 18554-1-2011

Que este Tribunal mediante Resolución Nº 01931-5-2004 ha establecido que la Ley de Productividad y Competitividad Laboral resulta aplicable al tributo antes mencionado sólo "en la medida que le permite al juzgador evaluar cuándo un concepto que se encuentra dentro del ámbito de aplicación del FONAVI, es decir uno de tipo dinerario, llega a tener calidad remuneratoria en el marco de una relación laboral", toda vez que la definición contenida en dicha norma es una definición aplicable a un espectro de carácter general que debe interpretarse dentro de las normas especiales que regulan el FONAVI.

Que por lo tanto, no se encontrarían afectas al Impuesto Extraordinario de Solidaridad los conceptos previstos en los artículos 19º y 20º del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 650, aprobado por Decreto Supremo Nº 001-97-TR, estos son, entre otras, las gratificaciones extraordinarias u otros pagos ocasionales que perciba el trabajador, sea por liberalidad o negociación colectiva, u otros otorgados como condición de trabajo.

Que en el caso de las Aportaciones de Salud, el artículo 6º de la Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, Ley Nº 26790, estableció que los aportes por afiliación al Seguro Social de Salud son de carácter mensual equivalente al 9% de la remuneración o ingreso de los trabajadores, precisándose que se considera remuneración a la así definida por los Decretos Legislativos Nº 728 y 650² y sus normas modificatorias.

Que de acuerdo a las normas citadas, la base imponible para efecto del cálculo de las Aportaciones de Salud, está conformada por el concepto de remuneración previsto por los artículos 6º y 7º del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral antes citado, esto es, las sumas que perciba el trabajador por sus servicios, que sean de su libre disposición, excluyéndose las gratificaciones extraordinarias o los pagos que perciba el trabajador ocasionalmente, sea por liberalidad o negociación colectiva.

Gratificación por Quinquenio

Que mediante Requerimientos Nº 00127676 (foja 792) y 00094417 (foja 787), notificados el 14 de febrero de 2003 y 1 de marzo de 2004, la Administración solicitó a la recurrente la exhibición, entre otros, de sus libros y registros contables y sus Planillas de sueldos y salarios; y según los resultados de los citados requerimientos se verifica que la recurrente cumplió con presentar la documentación solicitada por la Administración.

Que con fecha 27 de abril de 2004, la Administración notificó a la recurrente el Requerimiento Nº 94465 (foja 652), solicitándole explicar por escrito y con la documentación correspondiente las razones de no haber considerado como base imponible computable para el Impuesto Extraordinario de Solidaridad y Aportaciones a ESSALUD, los conceptos de Gratificación quinquenio otorgada a los trabajadores por haber cumplido cinco años de tiempo de servicios y el Bono a cuenta de utilidades, otorgada a los trabajadores en el mes de marzo y abril de 2000 por el desempeño laboral efectuado ese año. Sumado a ello, anexa un cuadro en el que precisa el detalle de la Cuenta 4113010 Otros beneficios por pagar (foja 651).

Que como respuesta al mencionado requerimiento, a fojas 637, obra la carta en la que la recurrente manifestó que la gratificación por quinquenio constituía un haber definido en el Laudo Arbitral de febrero de 1994, como una gratificación extraordinaria que la empresa otorgaba a sus trabajadores en la oportunidad que éstos cumplieran con acumular un periodo equivalente a cinco años de labor efectiva y se especificó una escala de pagos en función al tiempo de labores. También anotó que dicha gratificación fue ratificada en los siguientes convenios colectivos y que estaba vigente a la fecha de la fiscalización.

Que en el Anexo al Resultado Nº 00094465 (foja 650) se dejó constancia de lo expresado por la recurrente, señalándose que los argumentos al respecto se precisaban en el Requerimiento Nº 00094586.

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



Tribunal Fiscal

Nº 18554-1-2011

Que mediante Requerimiento Nº 00094586 (foja 576), notificado el 20 de setiembre de 2004, la Administración solicitó a la recurrente explicar y sustentar por escrito, con documentación sustentatoria y argumentos legales las observaciones contenidas en el Anexo a dicho requerimiento en el que se señaló que según la estructura de la resolución arbitral que ésta había presentado en atención al Requerimiento Nº 00094465, se hacían dos distinciones de las gratificaciones, las de Fiestas Patrias y Navidad, y las relacionadas a tiempo de servicios, siendo ésta última distinta a las anteriores, impuestas por ley. Así, señaló que de acuerdo a la definición doctrinal de gratificaciones extraordinarias³, la suma entregada a razón de cumplir cinco años de servicios, no constituye una gratificación extraordinaria, puesto que no es ocasional, sino se da cada cinco años de servicios, asimismo, que no constituye una liberalidad del empleador porque obedece a una situación de provecho económico para la misma que retribuye a sus trabajadores y que no se trata de ningún otro concepto de los señalados en el Decreto Legislativo Nº 650 que no forman parte de la remuneración computable.

Que la recurrente, con escrito de 22 de noviembre de 2004, obrante a foja 554 a 566, respondió que el mencionado beneficio de gratificación califica como un pago extraordinario, puesto que cumple con los requisitos del inciso a) artículo 19º del T.U.O. del Decreto Legislativo Nº 650, esto es, con la ocasionalidad en la percepción y que su entrega se realiza, entre otros, a través de un Laudo Arbitral. Asimismo, citó la sentencia de fecha 26 de enero de 1981 del Duodécimo Juzgado Privativo de Trabajo y Comunidades laborales y la resolución Nº 080-98-EF/SAFP, para indicar que las gratificaciones tienen, en principio, carácter de voluntarias del empleador y que se convierten en obligatorias, si se otorgan en forma regular y permanente, al menos durante dos años consecutivos, así como que el otorgamiento de un beneficio cumple con el requisito de regularidad cuando el trabajador lo ha percibido por dos años consecutivos

Que en el punto 15 del Resultado del Requerimiento Nº 00094586, bajo la premisa de que las gratificaciones extraordinarias son aquellas que se otorgan esporádicamente y que son las únicas que conservan como esencia la liberalidad, en tanto su otorgamiento no está supeditado a condición alguna y constituyen actos espontáneos de quien las da, sin estar obligado, la Administración concluyó que dicho pago no constituye liberalidad por cuanto está supeditado a la prestación de servicios ya que en razón de cada cinco años recibirá una suma determinada en base a un porcentaje escalonado de su remuneración básica mensual. Asimismo, sostuvo que no es un acto espontáneo, puesto que el trabajador tiene conocimiento que a partir del quinto año de servicios recibirá dicha suma por un derecho ganado (resolución Arbitral), por lo que afirma que no se trata de un pago excepcional. Por otro lado, argumenta que en las planillas de los trabajadores dichos beneficios fueron otorgándose en forma periódica y permanente.

Que en consecuencia, concluye que procede su afectación a las Aportaciones de ESSALUD y al Impuesto Extraordinario de Solidaridad, puesto que cualquier pago a título de liberalidad no se considerará como remuneración computable si es entregado ocasionalmente, sin embargo, perderá tal naturaleza si los pagos revisten periodicidad y permanencia (cada cinco años).

Que a fojas 638 a 645 obra el Laudo Arbitral emitido el 25 de febrero de 1994, para resolver en forma definitiva la reclamación colectiva presentada por las Organizaciones Sindicales de Electrolima S.A.

Que según se desprende de la cláusula DECIMO PRIMERA del referido Laudo (foja 638), se acordó otorgar a sus trabajadores una gratificación extraordinaria por tiempo de servicios en la oportunidad que el trabajador cumpla con acumular un periodo equivalente a cinco (5) años de labor efectiva, en su récord de servicios. Se precisó que los beneficios contenidos en la cláusula citada tendrían carácter permanente y que se otorgaría de acuerdo a la siguiente escala:

- Por cumplir 5 años: $\frac{1}{4}$ de la remuneración básica mensual.
- Por cumplir 10 años: $\frac{3}{4}$ de la remuneración básica mensual.

³ Aquellas que se otorgan esporádicamente y son las únicas que conservan la esencia misma de la gratificación: su liberalidad, de ello se advierte que su otorgamiento no está supeditado a condición alguna y constituyen actos espontáneos de quien las da.



Tribunal Fiscal

Nº 18554-1-2011

- Por cumplir 15 años: 1 remuneración básica mensual.
- Por cumplir 20 años: 1 ½ remuneración básica mensual.
- Por cumplir 25 años: 2 ½ de la remuneración básica mensual.
- Por cumplir 30 años: 2 ½ de la remuneración básica mensual.
- Por cumplir 35 años: 1 ½ de la remuneración básica mensual.

Que asimismo, el último párrafo de la reseñada cláusula establece que *las partes acuerdan que los beneficios contenidos en la presente cláusula tendrán carácter permanente.*

Que resulta relevante definir qué debe entenderse por gratificación extraordinaria. Según el Diccionario Jurídico Elemental Guillermo Cabanellas de Torres, Edición 2003, el término gratificación *tiene importancia en Derecho Laboral, ya que la gratificación representa una forma de retribución que el empleador proporciona por encima del salario y a título de recompensa o remuneración excepcional, lo haga voluntariamente o en virtud de práctica establecida. Se ha discutido doctrinal y jurisprudencialmente acerca de la naturaleza jurídica de la gratificación; es decir, si ésta forma parte del salario o no. La tendencia más corriente se inclina a considerar que, si esa liberalidad patronal es excepcional, no tiene carácter salarial ni ocasiona derechos a favor del trabajador; pero que, si es habitual y repetida, se reputa remuneración normal, exigible por su beneficiario y computable a todos los efectos (despido, preaviso, sueldo complementario, vacaciones) para determinar los derechos del trabajador.*

Que nuestra legislación, en el inciso a) del artículo 19º del Decreto Legislativo Nº 650, se ha establecido que no se consideran remuneración computables 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 contra prestativa, 2) Que su entrega no sea periódica, y 3) Que sea entregada libremente o que haya sido materia de convención colectiva, aceptadas en los procedimientos de conciliación o mediación, establecidas por resolución de la Autoridad Administrativa de Trabajo, o por laudo arbitral.

Que en primer término, uno de los elementos que objeta la Administración sobre las gratificaciones por quinquenio, para afirmar que son conceptos remunerativos es la liberalidad, pues aduce que al haber sido establecido en un laudo Arbitral, perdió su carácter de espontáneo, sin embargo, a tenor del mismo artículo 19º de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, que enuncia los conceptos no remunerativos, tienen esta naturaleza incluso aquellos conceptos que perciba el trabajador ocasionalmente que hayan sido establecidos por laudo arbitral, como ocurre en el presente caso.

Que el segundo aspecto que cuestiona la Administración para determinar que las gratificaciones por quinquenio materia de reparo no tienen carácter remunerativo es la ocasionalidad de su entrega, pues, basada en la definición de gratificación extraordinaria según el Manual Laboral de la Editorial Economía y Finanzas, sostiene que *para considerar que una gratificación es extraordinaria, dicho pago no deber ser permanente ni regular, sino mas bien tener la característica de ser esporádica, en tanto su esencia radica en la liberalidad del empleador para otorgarla.*

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.

 6



Tribunal Fiscal

Nº 18554-1-2011

Que al respecto, el artículo 9º de la citada Ley de Compensación por Tiempo de Servicios establece que son 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 excluyen los conceptos contemplados en los Artículos 19 y 20.

Que en el mismo sentido, de acuerdo al artículo 16º de la misma norma, se considera remuneración regular aquélla percibida habitualmente por el trabajador, aun cuando sus montos puedan 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 período de seis, a efectos de los depósitos a que se refiere el artículo 21 de esta Ley. Para su incorporación a la remuneración computable se suman los montos percibidos y su resultado se divide entre seis. Es igualmente exigible el requisito establecido en el párrafo anterior, si el periodo a liquidarse es inferior a seis meses.

Que de la norma citada y de las referencias legales antes anotadas, aplicables al presente caso se ha previsto únicamente el supuesto de regularidad en el caso de entregas de un concepto en un año, más no existe disposición expresa alguna respecto a cuál debe ser el parámetro de tiempo o el número de repeticiones en un tiempo establecido para que la entrega de un determinado concepto se convierta en ordinaria.

Que no obstante, doctrinariamente, se ha establecido que existen conceptos periódicos, sobre los cuales se señala que *en tal grupo se encuentran aquellos conceptos remunerativos que se perciben después de transcurridos determinados lapsos de tiempo y siempre que se cumplan estrictas condiciones. Una de las particularidades de estos conceptos es que el lapso de tiempo es siempre el mismo, lo que da lugar a ciclos regulares. Pueden aplicarse tanto a los conceptos que tienen la calidad de remuneración principal como a los de naturaleza complementaria e integral. Lo particular de esta modalidad es que a su vez pueden tener la calidad de ser montos fijos o variables*⁴.

Que en el caso de autos, del laudo arbitral que dispuso el beneficio de la gratificación por quinquenio, se observa el establecimiento una escala de las fracciones de las remuneraciones que le correspondería a cada trabajador por cada periodo de cinco años de labores que cumpla en la empresa recurrente, beneficio que se dispuso con carácter de permanente, hecho que genera la potencialidad permanente de que un trabajador perciba dicho beneficio de manera repetida cada cinco años.

Que al respecto, si bien la recurrente sostiene que no se ha dado el caso de que un trabajador haya percibido más de una vez el referido beneficio, con la cláusula de permanencia antes aludida, el beneficio materia de reparo ha perdido el carácter de extraordinario para pasar a ser una gratificación ordinaria, dada la frecuencia quinquenal con que será entregada por el mismo motivo, esto es, el cumplimiento de cinco años, con lo que también adquieren el carácter de obligatorias.

Que en cuanto a la sentencia dictada en el Expediente Nº 1844-80 por el Duodécimo Juzgado de Trabajo y Comunidades Laborales, según la cual se dispuso que el criterio de regularidad se produce cuando se observa el pago de un concepto durante dos años consecutivos o más, cabe precisar que tal jurisprudencia fue expedida en el marco de un supuesto distinto al que es materia de controversia, siendo que en el presente caso al haberse previsto en un laudo arbitral la entrega de una gratificación por cada periodo de cinco años de labores que se cumpla, de manera permanente, no se desvirtúa el hecho que al ser periódica y permanente, adquiera el carácter de regular en el tiempo, siendo lo relevante la verificación de que un mismo concepto se entrega, por el mismo motivo, de manera repetida en el tiempo.

Que en virtud a lo expuesto, toda vez que las gratificaciones por quinquenio tienen la particularidad de son entregados en el lapso de un tiempo que siempre es el mismo, 5 años, y que se ha previsto con carácter de permanente en el tiempo, lo que los hace regulares, devienen en gratificaciones de tipo

⁴ Remuneraciones, Naturaleza jurídica y clases. Revista electrónica AELE - Análisis Laboral: http://www.aele.com/img_upload/d50b9481e4320dc850313baa3d4545e2/banner1.pdf



Tribunal Fiscal

Nº 18554-1-2011

ordinario, y, por tanto, califican como conceptos remunerativos, siendo parte de la base imponible para la determinación del Impuesto Extraordinario a la Solidaridad y de las Aportaciones a ESSALUD.

Que en atención a ello, procede confirmar el reparo efectuado por la Administración y confirmar la apelada en este extremo.

Bono de productividad

Que mediante Requerimiento Nº 94465 (foja 652), la Administración solicitó explicar por escrito y con la documentación correspondiente las razones de no haber considerado como base imponible computable para el Impuesto Extraordinario de Solidaridad y Aportaciones a ESSALUD, el Bono a cuenta de utilidades, otorgada a los trabajadores en el mes de marzo y abril de 2000 por el desempeño laboral efectuado ese año.

Que en este punto, la recurrente manifestó que es un pago que se abona como parte integrante o pago a cuenta de la participación de utilidades a que se refiere el beneficio establecido en el Decreto Legislativo Nº 892. El Bono de Productividad compensa la participación del trabajador en la generación de utilidades a favor de la empresa, abonándose a cuenta de las que se pudieran generar con posterioridad al otorgamiento del beneficio.

Que en el Anexo al Resultado Nº 00094465 (foja 650) se dejó constancia de lo expresado por la recurrente, señalándose que los argumentos al respecto se precisaban en el Requerimiento Nº 00094586.

Que a través del Anexo al Requerimiento Nº 00094586 (foja 575), la Administración solicitó a la recurrente explicar y sustentar por escrito y con documentación sustentatoria la observación de que según lo manifestado por la recurrente en respuesta al Requerimiento Nº 00094465, el pago que se abonaba como parte integrante o pago a cuenta de la participación en las utilidades a que se refiere el beneficio establecido en el Decreto Legislativo Nº 892. El bono de productividad compensa la participación del trabajador en la generación de utilidades a favor de la empresa, abonándose a cuenta de las que se pudiera generar con posterioridad al otorgamiento del beneficio.

Que agrega que según la documentación presentada por la recurrente se conceptuó como bono de productividad, más no como bono a cuenta de futuras utilidades, por lo que estaría desvirtuando la naturaleza del pago de dichas sumas otorgadas a los trabajadores por los meses de marzo y abril de 2000, cuyo otorgamiento es el desempeño laboral efectuado por el año 2000.

Que indicó que la recurrente no había tenido utilidades en el ejercicio 2000, sino pérdidas, por lo que afirmó que no podría decirse que dicho bono era a cuenta de utilidades, ni utilidades futuras, por cuanto no podía determinarse cuándo la empresa obtendría utilidades. Asimismo, señala que del análisis del artículo 2º del Decreto Supremo Nº 179-91-PCM, los incentivos de productividad que se otorgan a los trabajadores sí forman parte de las remuneración asegurable, pues en dicho artículo no los excluye, señalando expresamente las cantidades y montos que no corresponden ni forman parte de la remuneración asegurable, no estando incluidos los incentivos por productividad.

Que finalmente sostuvo que los pagos por bonificación por productividad entregados por la empresa a sus trabajadores no cumplen con los requisitos establecidos en el inciso g) del artículo 2º del Decreto Supremo Nº 179-91-PCM, para ser considerados como remuneraciones que no son asegurables, pues son entregados una vez al año y son recibidos como contraprestación de servicios.

Que en respuesta al Requerimiento Nº 00094586, la recurrente sostuvo que suscribió diversos convenios individuales con los trabajadores en donde se establece que estos adelantos o pagos a cuenta serán deducidos de la participación que les pudiera corresponder en el futuro, precisando que a ello se había aplicado el tratamiento tributario correspondiente, afectándolo únicamente al Impuesto a la Renta de quinta categoría, y que no había sido cargado a los resultados de cada ejercicio, pues entendió que serían deducibles únicamente cuando surja la obligación de la empresa de pagar participaciones. Añadió que no había impedimento legal para entregar un adelanto con cargo a un beneficio que se pudiera devengar en el futuro. Respecto a los trabajadores cesados a los que no se les descontó el adelanto,



Tribunal Fiscal

Nº 18554-1-2011

señala que tales adelantos deben ser considerados como una participación en las utilidades financieras de la empresa, pues dichos adelantos fueron calculados en función a los resultados financieros de la empresa en cada ejercicio y no son considerados remuneración en base al inciso b) del artículo 19º del T.U.O. del Decreto Legislativo Nº 650.

Que en el Anexo al Resultado del Requerimiento citado, la Administración manifestó que del texto de la Convención Colectiva de Trabajo celebrado por la recurrente, no puede llegarse a otra conclusión que los pagos por Bono de Productividad entregados por la recurrente a los trabajadores, no cumplen lo establecido por el artículo 19º del Decreto Legislativo Nº 650, toda vez que no existe posibilidad de dar montos de dinero a cuenta o como adelanto de participación de utilidades que se generará en un futuro. Asimismo cita el Decreto Legislativo Nº 892, para señalar que la participación de utilidades se calcula sobre el saldo de la renta imponible del ejercicio gravable que resulte después de haber compensado pérdidas de ejercicios anteriores de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta.

Que agregó que el concepto de Bono de Productividad está más en función a la medición del trabajo desarrollado por cada uno de los trabajadores, pues tienen metas y objetivos que la empresa fija a cada trabajador y que la recurrente desvirtúa la naturaleza de tal concepto, toda vez que según indica la recurrente, si la empresa no lograra las utilidades tributarias futuras, dicho bono se continuará otorgando con cargo a utilidades tributarias de los futuros ejercicios. Por consiguiente, concluye que el bono de productividad al estar proyectado para ser permanente según el Acuerdo mencionado y ser recibido como contraprestación de servicios, debe ser afectado a las Aportaciones de ESSALUD e Impuesto Extraordinario a la Solidaridad.

Que de acuerdo a las normas citadas párrafos arriba, para que un concepto no remunerativo, conserve sus elementos de liberalidad y ocasionalidad, no deberían estar vinculadas a la productividad, por ejemplo, al cumplimiento de metas, pues de ese modo, se aproximarían a la condición contra prestativa que tienen las remuneraciones.

Que en el caso de autos, se aprecia a foja 540, que en el Convenio Colectivo celebrado por la recurrente con sus trabajadores *"se ha establecido un BONO DE PRODUCTIVIDAD cuyas condiciones de otorgamiento se encuentran en función al cumplimiento de las metas y objetivos que la empresa le fija a cada trabajador y como recompensa de su desempeño individual y su contribución a la generación de resultados. Este beneficio se ha establecido con carácter temporal, teniendo en cuenta la proyección de falta de utilidades tributarias durante varios ejercicios"*.

Asimismo, se establece que el referido bono *"...compensa la participación del trabajador en la generación de utilidades a favor de la empresa, abonándose a cuenta de las que se pudieran generar en los ejercicios posteriores a aquel en que se otorgó el beneficio, quedando establecido que el Bono es de aplicación a futuras utilidades desde el ejercicio económico del año 2000, y que en caso que no se genere el derecho a la utilidad en cualquier ejercicio, o mas adelante por mandato legal, se proceda a la supresión del beneficio en la participación de utilidades, la empresa continuará otorgando durante la vigencia del presente convenio...dentro de las condiciones fijadas para cada ejercicio"*.

Que a efecto de determinar si un bono o beneficio que se otorga al trabajador, no tiene carácter remunerativo, es preciso remitirse a lo establecido en el inciso a) del artículo 19º de la Ley de Compensación de Tiempo de Servicios, según el cual no tienen naturaleza remunerativa aquellos pagos que perciba el trabajador ocasionalmente a título de liberalidad del empleador.

Que en ese sentido, será relevante determinar si el beneficio otorgado a los trabajadores se trata de una liberalidad o del pago de una bonificación especial como consecuencia de un servicio, o si se trata de otro concepto, como es la participación en las utilidades de la empresa.

Que si bien la evaluación y calificación del desempeño de los trabajadores es potestad de la empresa, dicha evaluación se realiza sobre la base del rendimiento laboral de los trabajadores en un periodo de tiempo, por lo general, año a año, como es el caso materia de controversia, lo que conllevaría a que dichas entregas no constituyan, en puridad, una liberalidad, puesto que se está condicionando su entrega a una contraprestación por el logro de las metas que la empresa trazó a cada trabajador, en el caso

9



Tribunal Fiscal

Nº 18554-1-2011

particular de autos, resulta relevante atender a la naturaleza del beneficio, lo que se encuentra previsto en el Convenio Colectivo celebrado por la recurrente con sus trabajadores, documento en cual se observa su nacimiento.

Que en virtud al referido convenio, los denominados bonos de productividad se han previsto como pagos a cuenta de utilidades futuras, como recompensa al cumplimiento de las metas y objetivos de la empresa y a la contribución de cada trabajador en los resultados de la empresa, precisándose que serán entregadas aún cuando no se genere el derecho a la utilidad.

Que bajo la consideración antes expuesta, corresponde verificar en esta instancia si dichos "bonos de productividad", reciben el tratamiento tributario y contable de pagos a cuenta de futuras utilidades.

Que de la revisión de los asientos diarios detallados en los análisis de las cuentas contables presentadas por la recurrente durante la fiscalización, conformantes del Anexo I al Requerimiento Nº 0094811 (fojas 711 a 716), se aprecia que los montos acotados por concepto de bonos de productividad fueron registrados y en algunos casos reclasificados en las Cuentas 4113010 - Otros beneficios por pagar o 3853010 - Adelanto bonos productividad, contra las cuentas 141106000 - Adelanto a cuenta utilidades o 1682010 - Otras cuentas por cobrar personal, con lo que se verifica la expresión contable de que dichos conceptos denominados bonos es la de pagos a cuenta, corroborándose con ello la naturaleza plasmada en el Convenio Colectivo.

Que habida cuenta de que los referidos registros contables, antes que una obligación, generan una cuenta en el activo en la empresa, se tiene que una vez que la recurrente genere utilidades, los conceptos abonados como bonificación-pago a cuenta serían descontados del monto que efectivamente le corresponda a cada trabajador como participación en las utilidades de la empresa.

Que en tanto que del mismo Convenio Colectivo presentado durante la fiscalización se preveía como naturaleza de pagos a cuenta de utilidades al concepto reparado por la Administración como bonos de productividad, correspondía que ésta, teniendo los registros contables antes aludidos, verifique si efectivamente se trataban de entregas por parte de la recurrente como bonos de productividad, o si, en efecto, como se aprecia de autos, dichas entregas serán materia de compensación con las participaciones en las utilidades futuras o devolución en caso que el trabajador cese sus labores en la empresa, antes de que se generen dichas utilidades, aspecto que no se ha sido meritudo por la Administración, máxime si dicho argumento fue expresado durante la fiscalización.

Que dada la verificación del tratamiento contable y tributario de los bonos de productividad como pagos a cuenta de las participaciones por utilidades, se concluye que el concepto materia de reparo, no constituye en puridad una bonificación por productividad, que genere a los trabajadores beneficiarios una remuneración adicional, por cuanto se ha previsto que serán descontados de las participaciones por utilidades que le correspondan a cada trabajador cuando éstas se generen o cuando culmine su vínculo laboral con la recurrente, situación que no ha sido desvirtuado por la Administración.

Que en consecuencia, al determinarse que la naturaleza de dichos pagos son adelantos de utilidades, se trataría de conceptos no remunerativos, en virtud a lo establecido en el inciso b) del artículo 19º del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 650, aprobado por Decreto Supremo Nº 001-97-TR, que, de manera expresa, dispone que no constituyen remuneraciones computables cualquier forma de participación en las utilidades de la empresa.

Que en ese sentido, los conceptos reparados, adelantos de utilidades, no resultan parte de la base imponible del Impuesto Extraordinario a la Solidaridad y de las Aportaciones a ESSALUD, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

Atenciones médicas a los familiares de trabajadores

Que mediante el punto 3 del Anexo al Requerimiento Nº 218911 (foja 778), la Administración solicitó a la recurrente explicar por qué se había registrado como gasto deducible los desembolsos por atenciones médicas a los familiares del trabajador, pues refirió que se habían observado comprobantes de pago por atenciones médicas de los familiares y/o parientes de los trabajadores de la recurrente, ya que según lo



Tribunal Fiscal

Nº 18554-1-2011

establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no constituían renta de Quinta categoría los gastos y contribuciones realizados por la empresa con carácter general a favor del personal y los gastos destinados a prestar asistencia de salud de los servidores a que se refiere el inciso II) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que con carta de fecha 28 de febrero de 2005 (fojas 734 a 738), la recurrente sostiene que en estricta aplicación de los artículos 6º y 9º del T.U.O. de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral y de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, *"resulta indiscutible que el gasto incurrido con ocasión del aporte del seguro médico, forma parte de la remuneración de los trabajadores, percibidas en especie, cada vez que dichos servicios médicos son requeridos por los trabajadores y sus familiares, ya que constituye una ventaja patrimonial"*. Agrega que las entregas a los trabajadores o las prestaciones ofrecidas para su beneficio, no son propiamente liberalidades, y que la intención es mantener la fuente productiva de renta y generar operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas, por lo cual afirma que el mencionado gasto está incluido en el supuesto establecido en el inciso I) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el Resultado del Requerimiento Nº 218911 (foja 768), la Administración determinó que los gastos por atención médica de los familiares eran deducibles constituyendo ventaja patrimonial para el trabajador beneficiado, por lo que procedió a determinar, entre otros, Aportaciones a ESSALUD, tributos y multas correspondientes a los meses de marzo y diciembre de 2001.

Que no obstante, en la instancia de reclamación, la recurrente argumenta que la naturaleza de las atenciones médicas es la de gratificaciones extraordinarias, al haber sido entregadas en una sola ocasión, sin estar obligada a ello. Asimismo, indicó que dicho pago se realizó por voluntad de la empresa, lo que hace que el beneficio constituya en realidad una liberalidad a favor de los trabajadores, y que dicho concepto no es de libre disposición.

Que conforme se advierte de la apelada (foja 833), la Administración señaló que coincide con la argumentación de la recurrente durante la fiscalización, y que de aceptar la lógica alegada por la recurrente en etapa de reclamación cuando éste entregara a sus trabajadores cualquier otro beneficio similar al que es materia de análisis (pago de educación de los hijos, seguros particulares de vida, etc), todo ello no debería ser considerado como una gratificación extraordinaria, lo cual no se encontraría arreglada a ley.

Que según se ha expuesto a lo largo de la presente resolución las gratificaciones extraordinarias son consideradas por la legislación nacional como conceptos no remunerativos, por lo que a fin de determinar si tienen dicho carácter es imprescindible verificar dos aspectos importantes: la liberalidad o unilateralidad en la iniciativa para su entrega y el carácter extraordinario de su pago.

Que bajo esa premisa para que una gratificación extraordinaria mantenga dicha condición, no debería estar vinculada a una productividad determinada o a otra condición similar, puesto que, de lo contrario, perdería la característica de liberalidad y se aproximaría al carácter contra prestativo de las remuneraciones. Asimismo, a efectos de determinar que un abono es efectivamente extraordinario, debe estar especificado en dicho sentido, tanto en las planillas como en las boletas de pagos de los trabajadores, de modo que con posterioridad pueda verificarse que el mismo concepto no sea entregado en más de una ocasión por el mismo motivo, con lo cual se convertiría en regular o periódica.

Que de autos no se aprecia que la recurrente haya acreditado que los conceptos calificados por aquella como gratificaciones extraordinarias en la instancia de reclamación, fueran registradas específicamente como tales y que su entrega haya sido extraordinaria, por el contrario, según lo alegado por la recurrente durante la fiscalización (foja 737) *era difícil aceptar que una compañía otorgue liberalidades a favor de sus trabajadores sin el interés subyacente de mejorar o mantener las buenas relaciones laborales* y que en tal sentido podría concluirse válidamente que las entregas efectuadas a trabajadores, o las prestaciones ofrecidas para su beneficio, no son propiamente liberalidades. La intención está siempre presente, en mantener la fuente productiva de renta y generar operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas.

 11



Tribunal Fiscal

Nº 18554-1-2011

Que asimismo, en relación a lo extraordinario de su entrega, según manifestó la propia recurrente *el gasto incurrido con ocasión del aporte del seguro médico, forma parte de la remuneración de los trabajadores, percibidas en especie, cada vez que dichos servicios médicos son requeridos por los trabajadores y sus familiares, ya que constituye una ventaja patrimonial*, de lo cual se infiere que dicho concepto sería entregado a los trabajadores en más de una ocasión cada vez que fuera requerido por los mismos, con lo que pierde su carácter de liberalidad y de extraordinario.

Que por lo tanto, apreciándose de autos que los alegatos expuestos en el recurso de reclamación por la recurrente no solo contradicen las afirmaciones vertidas por ella durante la auditoría, sino que no han sido debidamente sustentados en tal instancia ni en ésta, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en ese extremo.

Multas

Que las Resoluciones de Multa Nº 012-003-0005702 a 012-003-0005713, 012-002-0006987 a 012-002-0006997, 012-002-0005690 a 012-002-0005701, 012-002-0006975 a 012-002-0006986, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, se encuentran vinculadas a las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0005838 a 012-003-0005849, 012-003-0007097 a 012-003-0007107, 012-003-0005826 a 012-003-0005837, 012-003-0007085 a 012-003-0007096, por lo tanto, en la medida que se han confirmado dos reparos y se ha levantado uno, corresponde emitir el mismo fallo, debiendo la Administración proceder a su reliquidación en los casos que corresponda.

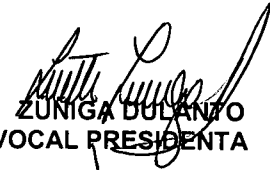
Que el informe oral solicitado por la recurrente se llevó a cabo el 26 de octubre de 2011 con la asistencia de ambas partes, según consta a fojas 1067.

Con los vocales Barrantes Takata, Fuentes Borda, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

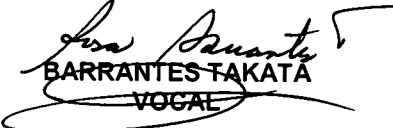
RESUELVE:

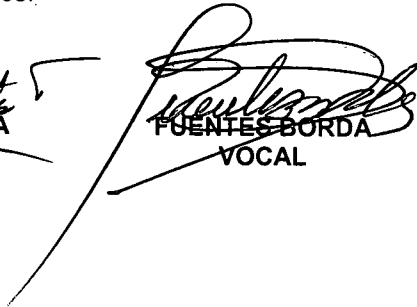
REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº 0150140005051 del 23 de mayo de 2006, en el extremo referido al reparo de bonificación por productividad – adelanto de utilidades; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo proceder la Administración conforme a lo expuesto en la presente resolución.

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


ZÚNIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA


Flores Quispe
Secretario Relator
ZD/FQ/YQ/rmh


BARRANTES TAKATA
VOCAL


FUENTES BORDA
VOCAL