



Tribunal Fiscal

N° 09217-8-2016

EXPEDIENTE N° : 13178-2014
INTERESADO :
ASUNTO : Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 28 de setiembre de 2016

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente N° contra la Resolución de Intendencia N° 0150140011221 de 28 de febrero de 2014, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0042311 y 012-003-0042312, giradas por las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de los periodos febrero y marzo de 2010; y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0023277 y 012-002-0023278, emitidas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que la participación adicional en las utilidades es considerada legalmente como un concepto no remunerativo, aunque pueda tener naturaleza contraprestativa, ya que en puridad su otorgamiento se justifica en el hecho de que los servicios prestados por los trabajadores contribuyen a la generación de las utilidades de la empresa, siendo que sin la productividad de estos no sería posible la generación de las mencionadas utilidades.

Que refiere que los artículos 6° y 7° de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral (Decreto Supremo N° 003-97-TR) disponen que un concepto o beneficio otorgado al trabajador será remunerativo, en tanto cumpla con las siguientes características de manera concurrente: i) Sea un concepto contraprestativo por el servicio que brinda el trabajador, ii) Sea de libre disposición del trabajador, y iii) No se encuentre contemplado en los artículos 19° o 20° de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios (Decreto Supremo N° 001-97-TR).

Que indica que el inciso b) del artículo 19° de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios establece que no se considerará remuneración cualquier forma de participación en las utilidades de la empresa, debiéndose entender que el término "cualquier forma de participación" incluye no solo a la participación legal, sino también a la participación adicional, ya que si bien la norma exige el pago de utilidades legales, nada impide que el empleador disponga la entrega de utilidades adicionales o complementarias.

Que aduce que la única diferencia normativa entre la participación legal en las utilidades y la participación adicional en las utilidades es la obligatoriedad de la participación legal y la forma cómo se debe calcular el importe que corresponde a cada trabajador, más no su naturaleza no remunerativa, sin que sea relevante que pueda tener carácter contraprestativo, pues este no es un requisito contemplado en las normas, por lo que el amparar la posición de la Administración transgrediría el principio de legalidad, analizado en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0042-2004-AI/TC.

Que agrega que el Ministerio de Trabajo, órgano competente para emitir opinión técnica sobre materia laboral, a través del Informe N° 23-2014-MTPE/2/14.1, ha establecido que las utilidades voluntarias o adicionales tienen carácter no remunerativo, pese a que pueden ser contraprestativas. Precisa que la Administración no puede desconocer dicho pronunciamiento, ya que de lo contrario se estaría excediendo en sus facultades y transgrediría flagrantemente las facultades del Ministerio de Trabajo.

Que sostiene que dado que en el caso de la participación adicional en las utilidades el legislador no ha establecido un procedimiento para su cálculo, el empleador tiene libertad para otorgarla y para calcularla con los parámetros que considere conveniente, los que podrían incluir el desempeño de los trabajadores.





Tribunal Fiscal

Nº 09217-8-2016

Que argumenta que el artículo 10° del Reglamento de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral (Decreto Supremo N° 001-96-TR) establece que el concepto de remuneración es aplicable para todo efecto legal, cuando sea considerado como base de referencia, con la única excepción del Impuesto a la Renta que se rige por sus propias normas; en consecuencia, se tiene que no se ha efectuado ninguna excepción similar para el caso de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud.

Que afirma que la SUNAT aplica el principio de primacía de la realidad, analizado en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 3710-2005-PA/TC, para determinar el carácter contraprestativo y, por tanto, remunerativo de los beneficios otorgados por la recurrente, pese a no existir divergencia entre la realidad de los hechos y el tratamiento legal otorgado.

Que alega que la Administración busca aplicarle a los beneficios otorgados a sus trabajadores las características propias de una gratificación extraordinaria, detalladas en el inciso a) del artículo 19° de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios; así, cuestiona que dichos beneficios no cumplan con el requisito de liberalidad o de pago ocasional, lo que resulta incorrecto, pues el incumplimiento de dicho requisito no implica que las participaciones adicionales en las utilidades no sean de carácter contraprestativo.

Que agrega que tampoco es un requisito legal contemplado para la participación adicional en las utilidades que estas deban ser entregadas a todos los trabajadores, siendo que dicho requisito únicamente aplica para el caso de la participación obligatoria en las utilidades (participación legal), por lo que sostener lo contrario transgrediría el principio de legalidad. Precisa que de lo expuesto en el artículo 10° de la Ley de Participación de Utilidades (Decreto Legislativo N° 892) se advierte que el empleador se encuentra facultado para entregar la participación adicional a algunos de los trabajadores y no a la totalidad de estos.

Que arguye que la Administración se niega a aceptar y analizar el presupuesto fundamental y preeminente correspondiente a la existencia de utilidades en la empresa luego del reparto de utilidades legales, presupuesto a partir del cual recién se activan los beneficios, siendo que de no quedar utilidades disponibles la posibilidad de entrega de beneficios sería nula pese a que cada unidad de negocio haya tenido un alto desempeño en el ejercicio; en tal sentido, los beneficios entregados a sus trabajadores son distintos a las bonificaciones las cuales no dependen de la existencia de una utilidad sino netamente del logro de las metas propuestas.

Que invoca los criterios de las Casaciones N° 2455-2009-Lima y 1465-2012-Lima, y de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 18554-1-2011; y señala que los criterios consignados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00657-1-2007 y 05514-2-2009, invocados por la Administración, no resultan aplicables a su caso, en tanto que en estas el Tribunal nunca señaló que la única manera de calcular la participación adicional era a través de un porcentaje mayor que la participación legal.

Que señala que los beneficios denominados "Programa de Utilidades por los Logros de Gestión" no se pagan en función del nivel del rendimiento o evaluación individual de cada trabajador o líder, por el contrario, se pagan únicamente si la compañía tiene utilidades y si las diversas unidades de negocio cumplen con determinados objetivos financieros y económicos, siendo que no se trazan metas a cada uno de los trabajadores, sino que se trazan metas a toda la unidad de negocios a la cual pertenece más de un trabajador.

Que precisa que no niega que dichos beneficios están vinculados al rendimiento individual de los trabajadores pertenecientes a una determinada unidad de negocio, sin embargo, es la suma de todos los rendimientos individuales la que se convierte en una sinergia que reditúa en un rendimiento global y conjunto de la unidad de negocios que es mucho mayor a la mera suma del rendimiento individual de cada trabajador.



Tribunal Fiscal

Nº 09217-8-2016

Que refiere que los beneficios denominados "Política de Pagos Variables – Participación en Utilidades Voluntarias 2009" se determinan en función de diversos criterios como son: i) La existencia de utilidades, ii) El cumplimiento de objetivos financieros y iii) El resultado de la evaluación del trabajador, por lo que se tiene que el último de los criterios mencionados no es el único, ni el principal, siendo que lo primordial es la existencia de utilidades, pues sin estas no se otorgarían los mencionados beneficios.

Que en cuanto a las resoluciones de multa impugnadas, indica que se sustentan en catalogar los beneficios otorgados a sus trabajadores como remuneración y por ende considerarlos como parte de la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud; en tal sentido, sostiene que al no encontrarse arreglada a ley dicha calificación, no se encuentra acreditada la comisión de la infracción que se le imputa.

Que solicita que se proceda a efectuar la devolución de los importes pagados por concepto de los valores impugnados, más los intereses correspondientes, de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 38° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que adicionalmente, mediante sus escritos ampliatorios presentados el 9 y 13 de julio de 2015 y su escrito de alegatos, aduce que si bien la Aportación al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud es un tributo administrado por la SUNAT, su base imponible corresponde a un concepto establecido en las normas laborales y se interpreta en concordancia con ellas; en tal sentido, concluye que el hecho que la SUNAT considere que las utilidades adicionales son remunerativas únicamente por su condición contraprestativa, implica la generación de una limitación legal inexistente.

Que sostiene que bajo la interpretación de la Administración, incluso la participación legal en las utilidades, que se calcula teniendo en cuenta las remuneraciones percibidas de los trabajadores y los días laborados, sería contraprestativa, y por ende remunerativa, lo cual no sucede en la realidad pues las participaciones legales han sido excluidas legalmente del concepto remunerativo, siendo que dicha situación también aplica para el caso de participaciones adicionales.

Que refiere que la Superintendencia Nacional de Fiscalización Laboral, a través de la Carta Nº 056, reconoció que la participación adicional en utilidades es un concepto no remunerativo, aun cuando dicho concepto tenga carácter contraprestativo. Argumenta que el principio de primacía de la realidad, invocado por la Administración, se aplica a fin de probar la discordancia de los hechos y lo que fluye de los documentos, y no a fin de determinar la naturaleza remunerativa o no de ciertos conceptos, cuya calificación corresponde al legislador.

Que por otra parte, invoca la nulidad de los valores impugnados y de la resolución apelada, debido a que existiría una deficiencia en la motivación de la Administración en los siguientes aspectos: i) En lo que corresponde a su argumento referido a que no existe norma legal que establezca como requisito que la participación adicional en las utilidades no sea contraprestativa, a fin de que esta no sea calificada como remuneración, ii) En lo que se refiere a su argumento de que la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios excluye del concepto de remuneración a otros supuestos no contraprestativos y iii) El fundamento por el cual se considera que los beneficios denominados "Programa de Utilidades por los Logros de Gestión" y "Política de Pagos Variables – Participación en Utilidades Voluntarias 2009" tienen carácter contraprestativo y por tanto remunerativo.

Que agrega que durante el informe oral el representante de la Administración reconoció que la apelada no desarrolló adecuadamente su línea argumentativa, lo que implica la aceptación de una falta de motivación necesaria.

Que por su parte, la Administración señala que los beneficios denominados "Programa de Utilidades por los Logros de Gestión" y "Política de Pagos Variables – Participación en Utilidades Voluntarias 2009"



Tribunal Fiscal

N° 09217-8-2016

constituyen bonificaciones por cumplimiento de objetivos y en consecuencia conceptos remunerativos gravados con las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud.

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.

Que en cuanto al beneficio denominado "Programa de Utilidades por los Logros de Gestión" aduce que están vinculados a la productividad, pues están supeditados a un resultado que debe obtener el trabajador, es decir, están directamente ligados al trabajo personal en relación de dependencia, por lo que en realidad se trata de una bonificación y no de una participación adicional en las utilidades. Adicionalmente, argumenta que los beneficios materia de análisis no fueron entregados a todos los trabajadores, transgrediendo lo dispuesto por el artículo 5° de la Ley de Participación de Utilidades.

Que en lo que corresponde al beneficio denominado "Política de Pagos Variables – Participación en Utilidades Voluntarias 2009" argumenta que el desempeño del trabajador en el cumplimiento de los resultados es un criterio determinante en la obtención y/o cuantificación de los beneficios otorgados, por lo que se puede concluir que su pago está directamente relacionado con el nivel de rendimiento del colaborador y se basa en el cumplimiento de los objetivos previamente establecidos por la empresa.

Que sostiene que los beneficios denominados "Programa de Utilidades por los Logros de Gestión" y "Política de Pagos Variables – Participación en Utilidades Voluntarias 2009", no dependen de la sola voluntad del empleador, es decir, no se otorga como un acto unilateral o de liberalidad del empleador, ya que han sido entregados como contraprestación por los servicios prestados por los trabajadores.

Que agrega que el hecho de que en el programa se señale que un presupuesto para el pago de los beneficios es la existencia de una renta neta imponible, después del reparto de utilidades legales, no desvirtúa que la naturaleza jurídica de los mencionados beneficios sea la de una bonificación por cumplimiento de objetivos, pues estos se pagan en función al rendimiento de los trabajadores. Precisa que las utilidades de la recurrente no constituyen componente alguno para la determinación de los beneficios pagados a los trabajadores. Invoca los criterios de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 274-2-2001, 657-1-2007, 5514-2-2009 y 18554-1-2011.

Que en lo que respecta a las resoluciones de multa impugnadas, argumenta que al haber la recurrente presentado sus declaraciones juradas declarando una base imponible para Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud menor a la determinada por la Administración, se encuentra acreditada que aquella cometió la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que finalmente, en el escrito de alegatos la Administración invocó el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3974-2-2014; y sostuvo que los pronunciamientos del Ministerio de Trabajo y del Poder Judicial se enmarcan en supuestos correspondientes a utilidades adicionales, siendo que en el caso materia de análisis los beneficios otorgados corresponden a bonificaciones por cumplimiento de objetivos, por lo que



Tribunal Fiscal

Nº 09217-8-2016

resulta necesario que este Tribunal determine la verdadera naturaleza de los beneficios otorgados por la recurrente, independientemente del nombre otorgado a estos.

Que ahora bien, de autos se tiene que mediante Carta Nº 130011405920-01 SUNAT (foja 201) y Requerimiento Nº 0122130001380 (fojas 189 a 191), notificados el 19 de junio de 2013 (fojas 192 y 201)¹, la Administración inició un procedimiento de fiscalización respecto de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de los periodos febrero y marzo de 2010, según Orden de Fiscalización Nº 130011405920-01 (foja 200).

Que como resultado de la aludida fiscalización se efectuó el reparo a la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de los periodos febrero y marzo de 2010, al considerar que los beneficios otorgados por la recurrente a sus trabajadores en el marco del "Programa de Utilidades por los Logros de Gestión" y de la "Política de Pagos Variables- Participación en Utilidades Voluntarias 2009" son conceptos remunerativos, siendo que como consecuencia de dicho reparo se emitieron las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0042311 y 012-003-0042312 (fojas 313 a 343).

Que asimismo, la Administración concluyó que la recurrente cometió la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, en relación con las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de los periodos febrero y marzo de 2010, motivo por el cual giró las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0023277 y 012-002-0023278 (fojas 344 a 347).

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en determinar si las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0042311 y 012-003-0042312 y las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0023277 y 012-002-0023278 se encuentran arregladas a ley. Sin perjuicio de ello, con anterioridad corresponde analizar las nulidades invocadas por la recurrente.

Que al respecto, cabe indicar que de la revisión de la resolución apelada (fojas 399 a 412) y de los Anexos Nº 01 a 04 de las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0042311 y 012-003-0042312 (fojas 313 a 341), no se advierte la deficiencia en la motivación alegada por la recurrente, siendo que, por el contrario, se aprecia que la Administración expuso sus argumentos de hecho y derecho que sustentan su posición.

Que en cuanto a su argumento referido a la inexistencia de norma que exija que la participación adicional en las utilidades no sea contraprestativa, a fin de que conserve su carácter no remunerativo, de lo expuesto en los actos mencionados en el considerando anterior, se tiene que, a criterio de la Administración, el supuesto del inciso b) del artículo 19º de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios solo aplica cuando no se presentan alguna de las características de los conceptos remunerativos contempladas en el artículo 6º de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, entre las cuales se encuentra el carácter contraprestativo de la entrega de beneficios a los trabajadores.

Que cabe indicar que dicha línea argumentativa solo resulta aplicable para el mencionado inciso analizado por la Administración, en tanto este fue invocado como base legal por la recurrente, y en consecuencia la

¹ Dichas diligencias de notificación se llevaron a cabo en el domicilio fiscal de la recurrente, ubicado en _____ según la información consignada en su Comprobante de Información Registrada (fojas 567 y 568), mediante acuse de recibo, consignándose el nombre y firma de la persona que recibió los documentos, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104º del Código Tributario.

El inciso a) del anotado artículo 104º, modificado por Decreto Legislativo Nº 981, disponía que la notificación de los actos administrativos se realizaría, por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, y que el acuse de recibo debería contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que correspondía, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realiza la notificación.



Tribunal Fiscal

Nº 09217-8-2016

mencionada conclusión no aplicaría, necesariamente, para los otros incisos del mencionado artículo 19° de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, los cuales no fueron invocados como base legal por la recurrente.

Que asimismo, se advierte que la Administración sostuvo que los beneficios otorgados en el marco del "Programa de Utilidades por los Logros de Gestión" y de la "Política de Pagos Variables – Participación en Utilidades Voluntarias 2009" tienen carácter contraprestativo debido a que el cálculo de dichos beneficios se realiza en función del cumplimiento de metas establecidas por la recurrente a sus trabajadores.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente respecto a que en el informe oral el representante de la Administración reconoció que la apelada no se encontraba debidamente motivada, cabe indicar que con prescindencia de dicha opinión, como se ha explicado en los considerandos anteriores, esta instancia evalúa que la resolución apelada se encuentra motivada. Además, es del caso indicar que la falta de motivación no debe ser confundida con la discrepancia, con el criterio o el enfoque que contiene el acto de la administración, fondo del asunto sobre el cual se emitirá pronunciamiento a continuación.

Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0042311 y 012-003-0042312

Que de la revisión de los Anexos Nº 01 a 04 de las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0042311 y 012-003-0042312 (fojas 313 a 341) se advierte que la Administración sostiene que la recurrente debió incluir en la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, de los periodos febrero y marzo de 2010, los pagos efectuados a favor de sus trabajadores, en el marco del "Programa de Utilidades por los Logros de Gestión" y de la "Política de Pagos Variables– Participación en Utilidades Voluntarias 2009", que se encontraban condicionados a la evaluación del desempeño individual de estos (cumplimiento de objetivos), ya que dicho condicionamiento implicaba que no se cumpliera con el requisito de liberalidad y además demostraba que tenían una condición contraprestativa, por lo que calificaban como remunerativos.

Que indica que si bien la normatividad laboral permite la entrega de utilidades voluntarias o adicionales a las legales, las que no tienen carácter remunerativo, los beneficios otorgados por la recurrente no constituyen participación de utilidades voluntarias, sino una bonificación por cumplimiento de objetivos. Precisa que los beneficios otorgados están directamente relacionados con el nivel de rendimiento de los trabajadores y se basan en el cumplimiento de los objetivos previamente establecidos por la empresa.

Que afirma que dichos beneficios no son una recompensa pecuniaria o premio en dinero que se otorga por acto unilateral del empleador, no han sido concedidos por un acto libre y voluntario, sino como una contraprestación de servicios cumplida por el trabajador; es decir, su entrega está condicionada al cumplimiento de metas, por lo que no tiene carácter de liberalidad, desnaturalizándose la esencia de la participación en utilidades voluntarias y en consecuencia no se encuentran en el supuesto del inciso b) del artículo 19° de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios.

Que argumenta que el hecho que se haya establecido que un presupuesto para el pago de los beneficios es la existencia de una renta neta imponible, después del reparto de utilidades legales, no desvirtúa la naturaleza de los beneficios otorgados y los convierte en participación de utilidades voluntarias, ya que ello no obsta a que los beneficios otorgados dependan del rendimiento del trabajador; asimismo, agrega que el importe de las utilidades no constituye un componente para la determinación del pago de los beneficios otorgados.

Que al respecto, cabe indicar que el artículo 6° de la Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, Ley Nº 26790, modificado por la Ley Nº 28791, dispone que 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, siendo que dicho aporte es de cargo de la entidad



Tribunal Fiscal

Nº 09217-8-2016

empleadora² que debe declararlos y pagarlos a ESSALUD; asimismo, precisa que para estos efectos se considera remuneración la así definida por los Decretos Legislativos Nº 728 y 650 y sus normas modificatorias.

Que corresponde señalar que el Decreto Legislativo Nº 728, a través del cual se aprobó la Ley de Fomento de Empleo, dio origen a los Decretos Supremos Nº 002-97-TR, mediante el cual se aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley de Formación y Promoción Laboral³, y 003-97-TR, a través del cual se aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral; asimismo, el Decreto Legislativo Nº 650, mediante el cual se aprobó la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, fue sustituido por el Decreto Supremo Nº 001-97-TR, a través del cual se aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios.

Que los artículos 6º y 7º del Decreto Supremo Nº 003-97-TR, a través del cual se aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, el primero de dichos artículos modificado por la Ley Nº 28051, regulan que constituye remuneración para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sean de su libre disposición, precisando que 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 y que no constituye remuneración computable para efecto de cálculo de los aportes y contribuciones a la seguridad social así como para ningún derecho o beneficio de naturaleza laboral el valor de las prestaciones alimentarias otorgadas bajo la modalidad de suministro indirecto; además, agregan que no constituye remuneración para ningún efecto legal los conceptos previstos en los artículos 19º y 20º del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 650.

Que asimismo, el artículo 10º del Decreto Supremo Nº 001-96-TR, mediante el cual se aprobó el Reglamento del Decreto Legislativo Nº 728, indica que el concepto de remuneración definido por los artículos 39º y 40º del mencionado decreto legislativo⁴, 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 por su parte, el artículo 9º del Decreto Supremo Nº 001-97-TR, a través del cual se aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, dispone 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, siendo que se incluye en este concepto el valor de la alimentación principal cuando es proporcionada en especie por el empleador y se excluyen los conceptos contemplados en los artículos 19º y 20º. El inciso b) del artículo 19º del mencionado decreto supremo establece que no se consideran remuneraciones computables cualquier forma de participación en las utilidades de la empresa.

Que ahora bien, en el caso de autos se tiene que durante el año 2009 la recurrente otorgó a sus trabajadores beneficios en el marco del "Programa de Utilidades por los Logros de Gestión" y de la "Política de Pagos Variables- Participación en Utilidades Voluntarias 2009", constituyendo la materia en controversia determinar si para efectos de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social

² Cabe indicar que el artículo 4º de la mencionada Ley Nº 26790 define a las entidades empleadoras como las empresas o instituciones públicas o privadas que empleen trabajadores bajo relación de dependencia, las que pagan pensiones y las cooperativas de trabajadores.

³ Corresponde señalar que en cuanto a la determinación de los conceptos que son considerados remuneración el Decreto Supremo Nº 002-97-TR solo hace referencia a la subvención económica que se otorga a los participantes de los Programas de Formación Laboral Juvenil y Prácticas Preprofesionales, por lo que no resulta aplicable al caso de autos.

⁴ Tal y como se indicó anteriormente, el Decreto Legislativo Nº 728 dio origen a los Decretos Supremos Nº 002-97-TR, y 003-97-TR, por lo que los artículos 39º y 40º a los que hace referencia el Decreto Supremo Nº 001-96-TR fueron reemplazados por los artículos 6º y 7º del Decreto Supremo Nº 003-97-TR.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 09217-8-2016

en Salud de los períodos febrero y marzo de 2010, dichos beneficios constituían conceptos remunerativos que debían formar parte de la base imponible de dicho tributo en los mencionados períodos.

Que sobre el particular, a fojas 121 a 136 obra el Programa de Utilidades por los Logros de Gestión del año 2009, en el que se indica que dicho programa es un plan de reconocimiento de corto plazo, siendo que el pago se relaciona directamente con el rendimiento de un año dado, por unidad de negocio, función y empresa. Agrega que dicho programa está reservado para todos los líderes de la recurrente y busca reconocer el impacto de la labor de estos en el éxito de la compañía, recompensando su progreso hacia objetivos claves durante el año.

Que refiere que se proporcionan pagos anuales que vinculan el rendimiento individual y especialmente el de la compañía, siendo que los mencionados pagos varían sobre la base de la productividad (rendimiento logrado en comparación con los objetivos del programa establecidos a inicios del año), la que también se determina de acuerdo con el rendimiento de su unidad de negocio o equipo funcional.

Que adicionalmente, indica que el beneficio otorgado es único y no crea ningún contrato, ni otro derecho a recibir un beneficio en el futuro, siendo que el pago se realizará a través de una participación anual en las utilidades de la empresa y que resulta un presupuesto para el pago la existencia de una renta neta imponible después del reparto de utilidades legales.

Que asimismo, a fojas 116 a 120 obra la Política de Pagos Variables- Participación en Utilidades Voluntarias 2009, en la que se señala que dicha política tiene como finalidad premiar y motivar a los colaboradores de la compañía en el logro de los resultados extraordinarios del negocio, siendo que los criterios que determinan el pago del beneficio es el cumplimiento con el valor mínimo de OP, Venta Neta y Cash Conversion Cycle fijado para el país y aprobado por y el resultado de la evaluación del trabajador. Además, indica que el pago se realizará a través de una participación en las utilidades de la empresa y que resulta un presupuesto para el pago la existencia de una renta neta imponible después del reparto de utilidades legales.

Que de lo señalado en los considerandos anteriores se tiene que los beneficios otorgados por la recurrente a sus trabajadores estaban supeditados en mayor o menor medida al cumplimiento de metas individuales o grupales por parte de los trabajadores, siendo además que el pago de los mencionados beneficios se realizaría a través de una participación en las utilidades, por lo que el mencionado pago se encontraba condicionado a la existencia de utilidades luego del pago de utilidades legales.

Que en consecuencia, los beneficios materia de análisis se encontrarían subsumidos en el supuesto contemplado en el inciso b) del artículo 19° de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, el cual señala que no se consideran remuneraciones computables cualquier forma de participación en las utilidades de la empresa, sin establecer ningún límite respecto de dicho concepto.

Que en efecto, en relación con el término "cualquier forma de participación en las utilidades de la empresa" ninguna norma legal o tributaria aplicable al caso de autos ha precisado sus alcances estableciendo límites por lo que los incumplimientos alegados por la Administración a efecto de indicar que los beneficios de autos no calzan en tal supuesto carecen de asidero legal; asimismo, también carece de sustento la conclusión de esta en cuanto a que al tener los beneficios otorgados por la recurrente un carácter contraprestativo y no partir de un acto de liberalidad del empleador, no podrían estar incluidos en el mencionado inciso b) del artículo 19° de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, ya que como se ha indicado no se ha establecido legalmente ninguna limitación para la inclusión de algún concepto en dicha norma, la cual solo supedita su aplicación a que nos encontremos frente a una forma de participación en las utilidades de la empresa.

Que estando a lo expuesto, se tiene que el reparo efectuado por la Administración no se ajusta a ley, correspondiendo levantarlo y revocar la apelada en este extremo; asimismo, dado que las Resoluciones de

9 8 2 8



Tribunal Fiscal

Nº 09217-8-2016

Determinación N° 012-003-0042311 y 012-003-0042312 se sustentan únicamente en dicho reparo, corresponde dejar sin efecto estos valores.

Que cabe indicar que dada la conclusión a la que arriba este Tribunal, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos de la recurrente, así como los fundamentos de la Administración relacionados a estos.

Que en cuanto a lo señalado por la Administración, con relación a que los beneficios materia de análisis no fueron entregados a todos los trabajadores, por lo que se transgrede lo dispuesto por el artículo 5° de la Ley de Participación de Utilidades, cabe indicar que dicha norma no resulta aplicable a la participación adicional de utilidades.

Que en efecto, de la lectura conjunta de los artículos 1°, 5° y 10° del Decreto Legislativo N° 892, mediante el 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, se advierte que solo resulta aplicable para las utilidades legales, en tanto regula el derecho del trabajador a ellas, siendo que la participación adicional no constituye un derecho de este.

Que en cuanto a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 18554-1-2011 y 03974-2-2014, cuyos criterios fueron invocados por la Administración, cabe indicar que se refieren a casos en los que se analizaba el alcance del inciso a) del artículo 19° de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, norma que no resulta aplicable al caso de autos, ya que, tal y como se ha indicado en los considerandos anteriores, los beneficios entregados por la recurrente se enmarcan en el supuesto del inciso b) del artículo 19° de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios.

Que en lo que corresponde a los criterios de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 274-2-2001, 657-1-2007 y 5514-2-2009, también invocados por la Administración, cabe indicar que no se contradicen con lo indicado por la presente resolución, no obstante, corresponde precisar que versan sobre un tributo distinto al materia de análisis (Impuesto a la Renta) al cual se le aplican definiciones diferentes, de conformidad con lo regulado por el artículo 10° del Decreto Supremo N° 001-96-TR, anteriormente citado.

Que por otro lado, en cuanto a la solicitud de devolución de la recurrente, invocada en el recurso de apelación (foja 440), cabe indicar que en aplicación de lo regulado por el artículo 213° de la Ley del Procedimiento Administrativo General⁵, procede dar trámite de solicitud de devolución a este extremo del recurso de apelación, debiendo la Administración tramitar tal solicitud y de existir alguna en trámite por el mismo concepto, se anexe copia del recurso de apelación que contiene tal pretensión a dichos acumulados, debiendo tener en cuenta en la evaluación que se efectúe lo resuelto por esta instancia mediante la presente resolución.

Resoluciones de Multa N° 012-002-0023277 y 012-002-0023278

Que de la revisión de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0023277 y 012-002-0023278 (fojas 344 a 347) se advierte que han sido giradas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, con relación a las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de los periodos febrero y marzo de 2010.

Que sobre el particular, de conformidad con el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por decreto Legislativo N° 953, constituirían infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos

⁵ Dicho artículo indica que el error en la calificación del recurso por parte de la recurrente no será obstáculo para su tramitación siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter.



Tribunal Fiscal

Nº 09217-8-2016

gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que ahora bien, dado que las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0023277 y 012-002-0023278 han sido emitidas tomando como base la determinación contenida en las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0042311 y 012-003-0042312, giradas por las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de los períodos febrero y marzo de 2010, corresponde que se emita pronunciamiento en congruencia con ello.

Que en la presente instancia se ha dejado sin efecto dichas resoluciones de determinación, al concluir que el reparo por el que fueron emitidas no se ajusta a ley, por lo que no se encuentra acreditada la comisión de la infracción que le imputa la Administración a la recurrente; en tal sentido, corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0023277 y 012-002-0023278.

Que finalmente, cabe indicar que el informe oral solicitado por la recurrente se con la presencia de los representantes de ambas partes, según se desprende de la constancia que obra a foja 535.

Con los vocales Falconí Sinche e Izaguirre Llampasi, e interviniendo como ponente la vocal Huertas Lizarzaburu.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 0150140011221 de 28 de febrero de 2014 y **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0042311 y 012-003-0042312 y las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0023277 y 012-002-0023278.
2. **DAR TRÁMITE** de solicitud de devolución al extremo de la apelación en el que se formula dicha pretensión, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado por la presente resolución.

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


HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTA


FALCONÍ SINCHE
VOCAL


IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL


Huerta Llanos
Secretario Relator
HL/HLL/LS/mpe.