



Tribunal Fiscal

Nº 09212-1-2017

EXPEDIENTE N° : 7418-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 17 de octubre de 2017

VISTA la apelación interpuesta por

contra la

Resolución de Intendencia N° 0150140013265 de 12 de abril de 2017, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0073795 a 012-003-0073798, 012-003-0073800, 012-003-0073801, 012-003-0073805 y 012-003-0073806, emitidas por las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de los períodos enero a abril, junio, julio, noviembre y diciembre de 2012, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0028718 a 012-002-0028725, giradas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene, entre otros, que por disposición expresa de la ley, el otorgamiento de la Participación Adicional en las Utilidades (PAU 1 a PAU 4), no tiene carácter remunerativo, por cuanto se encuentran dentro del alcance del inciso b) del artículo 19º de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios - CTS. La calificación de concepto no remunerativo es independiente de si su entrega está sujeta a la productividad del trabajador, basta que su entrega esté sujeta a la existencia de utilidades para que califique como cualquier participación de utilidades y, por tanto, como concepto no remunerativo, sin perjuicio que las mismas puedan o no tener naturaleza contraprestativa.

Que argumenta que por el inciso b) del artículo 19º de la Ley de CTS, la calificación de concepto no remunerativo es un mandato legal y es independiente de si la participación adicional en las utilidades de la empresa es o no contraprestativa, esto es, que es independiente de si está sujeta o no a productividad del trabajador. Además, que es la entrega de una utilidad voluntaria, complementaria o adicional al pago de utilidades a los trabajadores.

Que alega que ninguna norma exige que para que la participación adicional de utilidades califique como un concepto no remunerativo, que las utilidades constituyan un componente o variable para su cálculo, que las mismas deben ser equivalentes a un porcentaje mayor a la participación legal a las utilidades, dado que el inciso b) del artículo 19º de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, no exige ello.

Que aduce que la Corte Suprema, el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo y la Superintendencia Nacional de Fiscalización Laboral (SUNAFIL) han señalado que la participación adicional en las utilidades tiene un carácter remunerativo.

Que manifiesta que un acuerdo del reparto adicional de utilidades, de la Junta Obligatoria Anual de Accionistas, no le otorga el carácter de no remunerativo a éste y que a partir del ejercicio 2011, las participaciones en las utilidades se registran –por disposición de la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP- en una sub cuenta del rubro gastos de personal, el cual se presenta dentro del rubro de Gastos de Administración del Banco, lo que fue incluido en la nota 2 (a) (ii) de los Estados Financieros auditados al 31 de diciembre de 2011.

Que expresa que la PAU 1 sólo se activa si existe el mínimo establecido de utilidades, ello evidencia que no constituye una contraprestación por los servicios que prestan los trabajadores, dado que si fuera lo contrario, tendría que ser entregada aun cuando no se hubieran generado utilidades. La PAU 2 fue otorgada solo hasta el año 2008 y fue reemplazada a partir del año 2009 por la PAU 3, estas PAUs no tienen carácter remunerativo por encontrarse dentro de lo previsto en el inciso b) del artículo 19º de la Ley de CTS, al igual

1



Tribunal Fiscal

Nº 09212-1-2017

que la PAU 4, sin importar que sean otorgados a título de liberalidad, además que esta norma no establece que los beneficios deban ser entregados a todos los trabajadores, esto último es de opinión de la SUNAFIL. Además, no todo beneficio que recibe un trabajador, califica necesariamente como un concepto remunerativo, solo por el hecho de ser trabajador, entre ellos las PAUs.

Que solicita la devolución de los importes pagados más sus intereses cuando se declare fundado su recurso de apelación.

Que mediante escrito de alegatos, adiciona que al imponer limitaciones al reparto adicional en las utilidades, que la ley no establece, se infringe el principio de legalidad. Las PAUs corresponden a una participación adicional en las utilidades debido a que solo se han otorgado al existir utilidades remanentes luego del reparto de las utilidades legales; pueden ser entregadas en forma regular, permanente y tener el carácter contraprestativo, y seguirán siendo un concepto no remunerativo por disposición expresa de la ley.

Que por su parte, la Administración señala que reparó las entregas en efectivo a los trabajadores bajo la denominación de Participación Adicional en las Utilidades, en sus modalidades PAU 1, PAU 2 y PAU 4 y la entrega en especie a los trabajadores bajo la denominación de Participación Adicional en las Utilidades PAU 3, al considerarse que representaban conceptos remunerativos y por consiguiente debían formar parte de la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, dado que constituyen contraprestaciones a cambio de los servicios prestados por el trabajador.

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

Que respecto a la Participación Adicional en las Utilidades (PAU1), precisa que si bien se estableció una meta corporativa mínima para que se activara el otorgamiento del beneficio en efectivo, su entrega dependía del nivel de rendimiento del trabajador en el desempeño de sus funciones, el cual se refleja en el cumplimiento de las metas y objetivos establecidos por la empresa, por lo que este beneficio constituye una bonificación como consecuencia de un servicio, resultando ser una remuneración complementaria, por lo que no constituyen una participación en las utilidades de la empresa.

Que con relación a la Participación Adicional en las Utilidades 2 (PAU 2), señala que los pagos poseen características propias de un emolumento de tipo variable, dado que está directamente ligado al trabajo personal en relación de dependencia, que se brinda en función a la apreciación del valor de las acciones de Credicorp.

Que refiere que la Participación Adicional en las Utilidades 3 (PAU 3) está ligado al trabajo personal en relación de dependencia, que consiste en entregar un paquete de acciones como compensaciones, convirtiéndose el trabajador en accionista de la empresa, y a partir de ello el trabajador participa de la propiedad de la empresa, sin importar el resultado económico de la misma, por lo que el beneficio existe así la empresa obtenga utilidades o no.

Que indica que la Participación Adicional en las Utilidades 4 (PAU 4) es una bonificación extraordinaria equivalente a 2 sueldos básicos, que responde a una contraprestación por los servicios prestados por el trabajador a favor de la empresa, que se otorga con la finalidad de retener a largo plazo al trabajador.

M

R

A

2

L



Tribunal Fiscal

Nº 09212-1-2017

Que asimismo, dice que no se ha demostrado que la utilidad obtenida haya sido una variable para la determinación del monto a entregar como beneficio al trabajador, que no se presentó acuerdo alguno de la Junta General de Accionistas en el que se acredite que los socios o accionistas decidieron renunciar a las utilidades que le corresponden y en los Estados Financieros Auditados, se observa en el rubro denominado "remuneraciones y bonificaciones", que se incluye a la participación legal de los trabajadores más no se aprecia monto alguno por concepto de utilidades a repartirse de manera voluntaria y que no se refleja alguna provisión contable que acredite el reconocimiento de dicha participación. Además, se contraviene el artículo 5° de la Ley de Participación en Utilidades que regula que todos los trabajadores de la empresa deben participar en el reparto de utilidades y no solo un grupo de ejecutivos. Cita la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 10569-3-2012.

Que agrega que se encuentra acreditada que se cometió la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, teniendo en cuenta los reparos efectuados en fiscalización.

Que de autos se tiene que mediante Carta Nº 150011463930-01 SUNAT y Requerimiento Nº 0122150001224, notificados el 22 de mayo de 2015 (fojas 919 a 921 y 1065), la Administración inició un procedimiento de fiscalización respecto de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2012, siendo que como resultado de la aludida fiscalización se reparó las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de los períodos enero a abril, junio, julio, noviembre y diciembre de 2012, al haberse determinado pagos por participación Adicional a los Trabajadores, en los programas PAU 1, PAU 2, PAU 3 y PAU 4, que constituyen remuneraciones que no se incluyeron en la determinación de dicho aporte y períodos, y se estableció el crédito "EPS", como consecuencia de dichos reparos, emitiendo por tales motivos las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0073795 a 012-003-0073798, 012-003-0073800, 012-003-0073801, 012-003-0073805 y 012-003-0073806; así como las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0028718 a 012-002-0028725, por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (fojas 1393 a 1542).

Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0073795 a 012-003-0073798, 012-003-0073800, 012-003-0073801, 012-003-0073805 y 012-003-0073806

Que de los Anexos Nº 01 a 04 de las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0073795 a 012-003-0073798, 012-003-0073800, 012-003-0073801, 012-003-0073805 y 012-003-0073806 (fojas 1393 a 1534) se advierte que la Administración reparó la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de los períodos enero a abril, junio, julio, noviembre y diciembre de 2012, al haber establecido que no se incluyeron en la determinación de los referidos aportes los pagos por conceptos remunerativos bajo la denominación de Participación Adicional a los Trabajadores PAU 1, PAU 2, PAU 3 y PAU 4 y como consecuencia de ello, se modificó el crédito "EPS".

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 empleadora¹ 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 Laboral², y 003-97-TR, a través del cual se aprobó el Texto

¹ Cabe indicar que el artículo 4° 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.

² 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 Pre-profesionales, por lo que no resulta aplicable al caso de autos.



Tribunal Fiscal

Nº 09212-1-2017

Único Ordenado de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral; asimismo, mediante el Decreto Supremo N° 001-97-TR se aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, Decreto Legislativo N° 650.

Que los artículos 6° y 7° del Texto Único Ordenado de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, el primero de dichos artículos modificado por la Ley N° 28051, establecen 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 19° y 20° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 650.

Que asimismo, el artículo 10° del Reglamento del Decreto Legislativo N° 728, aprobado por Decreto Supremo N° 001-96-TR indica que el concepto de remuneración definido por los artículos 39° y 40° del mencionado decreto legislativo³, 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 9° del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR 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 19° y 20°. El inciso b) del artículo 19° del mencionado texto único ordenado establece que no se consideran remuneraciones computables cualquier forma de participación en las utilidades de la empresa.

Que mediante Requerimiento N° 0122150003306 (fojas 981 a 1002), la Administración señaló lo siguiente:

1. Participación Adicional en las Utilidades (PAU 1):

La recurrente realizó pagos por Participación Adicional en las Utilidades del tipo 1, en los meses de febrero, marzo y abril de 2012, siendo que de la revisión de las Políticas de Participación Adicional en las Utilidades (PAUs), Sistema de Compensaciones – Gestión y Desarrollo Humano ("Doc. 5014.932.01.05) y archivo en excel denominado "Muestra PAU1_Notas Cumplimiento 2011-Entrega SUNAT" se tiene que son conceptos anuales que se obligó a entregar a ejecutivos y empleados como reconocimiento a su contribución en el logro de los resultados corporativos, sujeto a que la empresa supere un mínimo de 70% de cumplimiento de su meta de utilidades netas anuales, los que constituyen:

- Pagos efectuados, que corresponden a una remuneración variable que es otorgada a favor de determinados colaboradores de la organización que se desempeñan en un puesto de remuneración fija y/o variable.
- Para la determinación de la PAU 1, que corresponde a colaboradores que se desempeñan en un puesto de remuneración fija, se toma en cuenta el Factor de Desempeño Organizacional, que se encuentra determinado en función al cumplimiento de dos metas: las corporativas y las de un conjunto de colaboradores (metas de equipo).

³ Como se indicó anteriormente, el Decreto Legislativo N° 728 dio origen a los Decretos Supremos N° 002-97-TR, y 003-97-TR, por lo que los artículos 39° y 40° a los que hace referencia el Decreto Supremo N° 001-96-TR fueron reemplazados por los artículos 6° y 7° del Decreto Supremo N° 003-97-TR.



Tribunal Fiscal

Nº 09212-1-2017

- Para la determinación del PAU1, correspondiente a colaboradores que se desempeñan en un puesto de Remuneración variable, se considera al Factor de Incentivo según Cumplimiento, que es determinado según el Nivel de Cumplimiento de Metas registrado por el colaborador.

Que por lo tanto, el beneficio recibido por PAU1 representa una verdadera y real contraprestación a la labor que desempeña el trabajador en beneficio de la Empresa, no sólo se trata de un beneficio que se paga en el marco de la relación de trabajo, sino que adicionalmente, tiene por expreso propósito el constituirse como parte del paquete de compensaciones que se otorga al trabajador a cambio de su labor, el mismo que se entrega en las boletas de pago de los trabajadores, por lo tanto, la PAU 1 está vinculada a la productividad, pues está supeditada, a un resultado que debe obtener el trabajador (cumplimiento de metas), es decir, está directamente ligado al trabajo personal en relación de dependencia, convirtiéndose en una modalidad de "incentivo" y, por ende, califica como concepto remunerativo a tenor de lo establecido en el artículo 6º de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, en este contexto, los incentivos otorgados a los trabajadores bajo el denominado PAU 1, constituyen remuneraciones, debiendo formar parte de la base imponible en la determinación de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud.

2. Participación Adicional en las Utilidades 2 (PAU 2):

Que de acuerdo a lo manifestado por la recurrente realizó pagos por Participación Adicional en las Utilidades del Tipo 2, bajo el Plan de Otorgamiento de Derechos sobre la Apreciación de las Acciones (en adelante, Plan SAR).

Que de la revisión de la documentación exhibida por la recurrente, tales como: Notificación de Otorgamiento de Opciones de Compra de Acciones, Notificación de Otorgamiento de Derechos sobre la Apreciación de las Acciones de Credicorp e Intercambio de Derechos Anteriormente Otorgados sobre la Apreciación de las Acciones de Credicorp, se tiene que, los Derechos otorgados hasta el año 2007, fueron inicialmente de Opciones de Compra de Acciones de Credicorp bajo el Plan de Opciones de Acciones de Credicorp, los que el 1 de abril del año 2008, fueron sustituidos en su integridad por Derechos sobre la Apreciación de las Acciones de Credicorp bajo el Plan SAR.

Que del documento denominado "Notificación de Otorgamiento de Derechos sobre la apreciación de las acciones de Credicorp", así como del documento denominado "Políticas de Participación Adicional en las Utilidades" se infiere que:

- Los pagos efectuados mediante los derechos/opciones, corresponden a una remuneración variable que es otorgada a favor de determinados ejecutivos de la organización, ubicados en puestos de gerenciales quienes mediante su gestión y toma de decisiones contribuyen a la creación del valor para la compañía, la cual se ve reflejada en una mayor apreciación del valor de las acciones.
- La retribución se basa en la variación entre el precio de cierre de las Acciones de Credicorp en la Bolsa de Valores de Nueva York (NYSE) del día en que se solicitan los beneficios de los derechos/opciones y el valor por acción fijado y ajustado conforme lo señalado en el documento suscrito con el trabajador; siendo que el precio es pagadero en efectivo como si la acción fuese vendida, por lo que los trabajadores deben hacer todo lo posible para que las acciones suban de valor.
- El otorgamiento de los derechos/opciones tiene una finalidad compensatoria y retributiva a largo plazo, para los efectos del ejercicio de los derechos /opciones concedidos a los ejecutivos, éstos no requieren de una inversión previa, ya que el precio se encuentra vinculado con la evolución del precio de la acción, lo que genera una actuación de compromiso por parte del ejecutivo para poder obtener dicho beneficio, desplegando lo necesario para que su rendimiento sea productivo.

Que por lo expuesto, la PAU2 representa una real contraprestación a la labor que desempeña el trabajador en beneficio de la empresa, que no sólo se trata de un beneficio que se paga en el marco de la relación de trabajo sino que adicionalmente, tiene por expreso propósito el constituirse como parte del



Tribunal Fiscal

Nº 09212-1-2017

paquete de compensaciones que se otorga al trabajador a cambio de su labor, que se materializa una vez cumplidas las condiciones específicas del plan, esto es, concluido el plazo de permanencia, o al momento del ejercicio de la opción por parte del trabajador. Recién cuando el trabajador ejerce la opción es que adquiere la libre disponibilidad sobre el beneficio económico, por lo que recién en dicho momento se configura un incremento patrimonial con naturaleza remunerativa sujeto a imposición. Los beneficios otorgados bajo el denominado Plan SAR reúnen los 3 elementos esenciales de la remuneración: (i) constituyen una contraprestación de servicios, (ii) es de libre disposición a la fecha de entrega y (iii) son otorgados en dinero en efectivo, por lo tanto son remuneraciones que deben formar parte de la base imponible en la determinación de las aportaciones por salud.

3. Participación Adicional en las Utilidades 3 (PAU 3)

Que de acuerdo a lo indicado por la recurrente, realizó el pago de la Participación Adicional en las Utilidades del Tipo 3, bajo el Plan de Otorgamiento de Derechos sobre la Apreciación de las Acciones Credicorp (en adelante, Plan de Acciones), en el mes de marzo de 2012.

Que de la revisión de los documentos denominados Notificación de Otorgamiento de Derechos sobre la apreciación de las acciones de Credicorp, así como de las Políticas de Participación Adicional en las Utilidades (PAUs), se infiere lo siguiente:

- La entrega en propiedad de un determinado número de acciones de Credicorp Ltd., se efectúa a favor de determinados ejecutivos claves en los máximos niveles de puestos gerenciales, libres de todo costo, en reconocimiento a su contribución a los resultados de la empresa. El trabajador adquiere la propiedad exclusiva de todos los dividendos y beneficios de las acciones.
- El trabajador al recibir las acciones y suscribir el convenio individual "Notificación de Otorgamiento de Acciones de Credicorp", reconoce que adquiere el compromiso de seguir laborando por la recurrente, por lo menos durante el plazo de tres años siguientes a la fecha de suscripción del documento.
- La entrega al ejecutivo de un determinado número de acciones de Credicorp Ltd. califica como una remuneración en especie, la que está constituida por el valor bursátil de las acciones en la fecha en que éstas son entregadas a los trabajadores.

Que en tal sentido, el beneficio contemplado en el Plan de Acciones, representa una contraprestación a la labor que desempeña el trabajador en beneficio de la empresa, que tiene como propósito el constituirse como parte del paquete de compensaciones que se otorga al trabajador a cambio de su labor. Además, que al entregarse en propiedad un número de acciones de Credicorp Ltd. ello constituye una remuneración en especie para los trabajadores beneficiados y al haberse valorizado la entrega de las acciones a sus ejecutivos, se reúne los 3 elementos de la remuneración, como son, que constituye una contraprestación de servicios, adquiere la propiedad exclusiva de las acciones a la fecha de entrega y ha sido otorgada en especie, por lo que al ser una remuneración, debió formar parte de la base imponible de las aportaciones por salud.

4. Participación Adicional en las Utilidades 4 (PAU 4)

Que de acuerdo a lo indicado por la recurrente, realizó el pago de la Participación Adicional en las Utilidades del Tipo 4, bajo el Plan de Fondo de Inversión Credicorp, en el mes de marzo de 2012.

Que del documento suscrito individualmente con cada beneficiario del Programa de Acciones denominado "Notificación de Incorporación al Fondo de Inversión Credicorp", así como de la de las Políticas de Participación Adicional en las Utilidades (PAUs), se observa lo siguiente:

- Con la entrega equivalente a 2 sueldos básicos se constituye el fondo de inversión, que se efectúa a favor de determinados ejecutivos de alto desempeño considerado como claves.



Tribunal Fiscal

Nº 09212-1-2017

- El Plan de Fondo de Inversión Credicorp constituye un mecanismo de retención del trabajador en el largo plazo, para lo cual adquiere la propiedad de los valores (acciones y/o fondos mutuos), asumiendo desde ese instante los derechos obligaciones que conllevan estas tenencias.
- El trabajador reconoce que adquiere el compromiso de seguir laborando para la recurrente, por lo menos durante 3 años.

Que por tanto, el beneficio representa una contraprestación a la labor que desempeña el trabajador en beneficio de la recurrente, que tiene por expreso propósito el constituirse como parte del paquete de compensaciones que se otorga al trabajador a cambio de su labor. Además, que al entregarse el fondo de inversión a los ejecutivos de la recurrente, ello constituye una remuneración en especie que reúne los 3 elementos de la remuneración, que son que constituye una contraprestación de servicios, es de libre disposición a la fecha de entrega y ha sido otorgada en dinero en efectivo, por lo que el denominado Plan de Fondo de Inversiones Credicorp al ser una remuneración debió formar parte de la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud.

Que con base a lo expuesto, mediante Requerimiento N° 0122150003306, la Administración solicitó a la recurrente que presentara documentación que sustentara con la base legal respectiva el motivo por el cual no consideró el monto total de S/. 186'253,739.23 para el cálculo para la Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de acuerdo al detalle adjunto (foja 981).

Que la recurrente el 11 de diciembre de 2015 (fojas 679 a 693), en respuesta al precitado requerimiento, señaló lo siguiente:

- PAU 1: No es una remuneración por disposición de la Ley de Compensación de Tiempo de Servicios, aún cuando se le pretenda atribuir el carácter de contraprestativo, por relacionarla con la prestación de servicios, dado que no existe norma que establezca como requisito para considerar como Participación Adicional en las Utilidades que a su vez no sea contraprestativa, aunque no posea tal característica, si fuera remuneración implicaría otorgarla aun cuando no se hubiesen generado utilidades, lo que no es el caso dado que la PAU 1 solo se entrega si hay utilidades;
- Pau 2 a PAU 4: No tienen carácter remunerativo por disposición expresa de la Ley de Compensación de Tiempo de Servicios, que sean entregadas depende de la generación de utilidades por parte del Banco y no de la prestación de servicios concretos de los ejecutivos.
- La PAU 3 no es una remuneración en especie, puesto que se trata de un beneficio que se origina en la existencia de utilidades en el Banco, que se destina a la compra de acciones por cuenta y cargo del ejecutivo, esto es que se origina en la entrega de utilidades adicionales, otorgada de manera voluntaria por el Banco.
- No existe norma alguna que exija que el reparto de utilidades voluntarias deba ser aprobado por el Directorio, la Junta General de Accionistas o por órgano similar. Los artículos 40° y 114° de la Ley General de Sociedades, disponen que el reparto de utilidades que debe ser aprobado por la Junta General de Accionistas es aquél que beneficia a los accionistas de una empresa, lo cual es un supuesto totalmente diferente a la participación adicional en las utilidades, pues en este caso estamos ante una suma a favor de los trabajadores de las empresas, que tiene su justificación en el contrato laboral suscrito con la empresa y no en su participación en el capital social de ésta, por lo que el hecho que el Directorio o la Junta General de Accionistas del Banco no haya aprobado expresamente el reparto de las PAUs no determina que dichos conceptos se conviertan en conceptos remunerativos sujetos a las aportaciones de salud, sobre todo considerando que no existe una obligación legal al respecto.
- El registro contable de las PAUs, o la descripción de dichos beneficios en las políticas contables de los Estados Financiero auditados de una empresa, no definen su naturaleza jurídica. A partir del ejercicio 2011 las participaciones en las utilidades se registran – por disposición de la Superintendencia de Banca y Seguros y AFP – en una sub cuenta del rubro Gastos de Personal, el cual se presenta dentro del rubro de Gastos de Administración del Banco. De acuerdo a la Normas Internacionales de Información Financiera (CINIF), efectuada en noviembre de 2010, se concluyó que la participación a

M

R

J

7

S



Tribunal Fiscal

Nº 09212-1-2017

los trabajadores en las utilidades debe ser registrada de acuerdo con la NIC 19 "Beneficios de Empleados".

- La referencia al concepto bonos para propósitos de la presentación de los estados financieros no se encuentra asociada a la naturaleza del pago para efectos laborales, sino a la periodicidad o regularidad con la que son pagados. De esta manera, la participación voluntaria en las utilidades al estar sujeta a condición se presentan en el estado financiero bajo la referencia de bonos a los trabajadores. Lo que determina que un concepto sea o no remunerativo (en calidad de participación adicional en las utilidades) es que se cumpla con los requisitos previstos en la normatividad aplicable, mas no la calificación financiera para efectos de los Estado Financieros auditados.
- La Administración reconoció expresamente, en la fiscalización del 2011, que la PAU 1 y PAU 4 son conceptos no remunerativos, no obstante, en la fiscalización materia de autos, se ha modificado dicho criterio, incluyéndolos como remuneraciones, por lo que resulta aplicable el numeral 2 del artículo 170º del Código Tributario.
- Que se debe determinar el monto del crédito por las EPS ante una eventual deuda que se pueda establecer por las aportaciones acotadas.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0122150003306 (fojas 934 a 975), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente, de lo que señaló que no se desvirtuó las observaciones, por lo que reitero lo expuesto en el requerimiento, de lo que se observa lo siguiente:

- PAU 1: Son pagos que son entregados a favor de determinados colaboradores de la Organización, sujeto al cumplimiento de metas, que se otorgan como parte del paquete de compensaciones que dan a los trabajadores en relación de dependencia a cambio de su labor, por lo que representa una contraprestación a la labor que desempeña el trabajador en beneficio de la empresa, convirtiéndose en una modalidad de incentivos y por ende califica como un concepto remunerativo.
- PAU 2: Son pagos efectuados mediante los derechos/opciones, que son otorgados a favor de determinados ejecutivos, quienes mediante su trabajo contribuyen a la creación de valor, por lo que representa una contraprestación a la labor desempeñada por el trabajador. El valor de los derechos/opciones está dado por la apreciación del precio de la acción de Credicorp (BAP); para el ejercicio de los derechos/opciones no se requiere de una inversión previa ya que el beneficio se encuentra directamente vinculado con la evolución del precio de la acción, siendo que el precio es pagadero en efectivo como si la acción fuese vendida, lo que genera un compromiso del trabajador para hacer lo posible para que suban de valor las acciones, para así obtener dicho beneficio, por lo que tiene una finalidad compensatoria y retributiva a largo plazo, que se constituye como parte del paquete de compensaciones que se otorga al trabajador a cambio de su labor. En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10569-3-2012, se ha señalado que el Programa SAR, al tener naturaleza remunerativa, resulta deducible para el Impuesto a la Renta, por lo que los beneficios otorgados bajo el denominado Plan SAR, constituyen remuneraciones.
- PAU 3: Se entrega en propiedad un determinado número de acciones de Credicorp Ltd., libres de todo costo, a favor de ejecutivos claves de la Organización, en reconocimiento a su contribución a los resultados de la empresa, por lo que la entrega en propiedad de las acciones califica como una remuneración en especie, siendo que la remuneración está constituida por el valor bursátil de las acciones en la fecha en que éstas son entregadas a los trabajadores, constituyendo una contraprestación a la labor que desempeña el trabajador en beneficio de la empresa.
- PAU 4: La entrega anual del equivalente a 2 sueldos básicos (que constituyen el fondo de inversión), que se efectúa a determinados ejecutivos considerados calificados como claves, con el objeto de motivar su permanencia, en base a este plan el trabajador adquiere la propiedad de los valores (acciones y/o fondos mutuos) con los derechos y obligaciones que ello conlleva, los que son de libre disposición al término de cada año calendario que transcurra y son entregados por la relación laboral del trabajador, sin que puedan ser ejercitados al margen de dicha relación, por lo que representa una contraprestación a la labor que desempeña el trabajador, que tiene por expreso propósito el constituirse como parte del paquete de compensaciones que se otorga al trabajador a cambio de su labor.



Tribunal Fiscal

Nº 09212-1-2017

- En el Libro de Actas de Directorio no se consideró repartir utilidades adicionales a los trabajadores y en las Notas a los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2011 y 2010, en lo que respecta a la Nota 23. Remuneraciones y beneficios sociales, se aprecia la entrega de los beneficios otorgados a los trabajadores bajo los conceptos de Bonos a los trabajadores y Plan de pagos basados en acciones, y no como Participación Adicional a las Utilidades (PAU).

Que mediante Requerimiento Nº 0122150003765 y anexo adjunto (fojas 1060 a 1062), con base al artículo 75º del Código Tributario, la Administración reiteró a la recurrente que sustentara las observaciones señaladas en el Resultado del Requerimiento Nº 0122150003306.

Que el 30 de diciembre de 2015 (fojas 695 a 724), la recurrente dio respuesta al Requerimiento Nº 0122150003765, reiterando, entre otros, lo expuesto en el escrito de 30 de diciembre de 2015.

Que en el Resultado del Requerimiento Nº 0122150003765 y anexo adjunto (fojas 1008 a 1057), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente y reiteró lo expuesto en el Requerimiento Nº 0122150003306 y su resultado, señalando que de la PAU 1 a la PAU 4 constituyen remuneraciones otorgadas a determinados trabajadores, por lo que deben formar parte de la base imponible para la determinación de las aportaciones reparadas.

Que de los citados requerimientos y su resultado, se aprecia que en fiscalización, la Administración efectuó el reparo basado en que la Participación Adicional en las Utilidades, bajo las modalidades PAU 1 a PAU 4, constituyen contraprestaciones por las labores desempeñadas por parte de los trabajadores beneficiados, que se otorgan en marco de la relación de trabajo, que tienen como propósito ser parte del paquete de compensaciones que se otorgan a los trabajadores a cambio de su labor, por lo que son remuneraciones por los servicios prestados por los trabajadores, en tal sentido, deben formar parte de la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de los períodos observados.

Que ahora bien, en el caso de autos se tiene que durante el año 2012 la recurrente otorgó a sus trabajadores beneficios en el marco de Participación Adicional en las Utilidades, bajo modalidades PAU 1 a PAU 4, constituyendo la materia en controversia determinar si para efectos de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de los períodos enero a abril, junio, julio, noviembre y diciembre de 2012, dichos beneficios constituyan conceptos remunerativos que debían formar parte de la base imponible de dicho tributo en los mencionados períodos.

Que al respecto, corresponde señalar del documento denominado Políticas de Participación Adicional en las Utilidades (PAUs), se regulan la Participación Adicional en las Utilidades bajo modalidades PAU 1 a PAU 4; adicionalmente, con relación a la PAU 1 obra el documento denominado Sistema de Compensaciones – Gestión y Desarrollo Humano ("Doc. 5014.932.01.05), respecto de la PAU 2, obra la Notificación de Otorgamiento de Opciones de Compra de Acciones de Credicorp, Notificación de Otorgamiento de Derechos sobre la Apreciación de las Acciones de Credicorp y el Intercambio de Derechos Anteriormente Otorgados sobre la Apreciación de las Acciones de Credicorp, además, referido a la PAU 3, obra la Notificación de Otorgamiento de Acciones de Credicorp y en lo que concierne a la PAU 4 obra la Notificación de Incorporación al Fondo de Inversión Credicorp (fojas 614 a 654).

Participación Adicional en las Utilidades (PAU 1):

Que del documento denominado Sistema de Compensaciones – Gestión y Desarrollo Humano ("Doc. 5014.932.01.05) se señala que el Banco tendrá como potestad el establecer el otorgamiento de una PAU al personal que no está sujeto a compensación variable, tomando como referencia general para aplicar su pago, el cumplimiento de un conjunto de metas corporativas, de equipos e individuales. Al ser esta forma de compensación una decisión unilateral y facultativa del Banco, su otorgamiento se sujetará a las condiciones que establezca la Institución cada año, por lo cual podrá ser modificada o eliminada en el momento que la Gerencia del Banco lo considere pertinente.



Tribunal Fiscal

Nº 09212-1-2017

Que de la revisión del documento denominado Políticas de Participación Adicional en las Utilidades (PAUs) se establece, con relación a la PAU 1, lo siguiente:

- Son conceptos anuales que la Empresa se obliga a entregar a ejecutivos y empleados, que no se encuentren sujetos a un sistema de remuneración variable, como reconocimiento a su contribución al logro de los resultados corporativos.
- El otorgamiento de la PAU 1 está sujeta a que la empresa supere un mínimo en el cumplimiento de su meta de utilidades netas anuales.
- Cuando un mínimo del 70% de cumplimiento de meta de utilidades netas anuales de la empresa sea superado, se definirá un porcentaje de dichas utilidades para su distribución, como PAU 1.
- Se toma como referencia para establecer el valor individual, el resultado ponderado del cumplimiento de un set de objetivos organizaciones, así como el nivel de responsabilidad que ocupa el colaborador en la organización. La cuantía de la PAU 1 se calcula multiplicando el Factor de desempeño organizacional por el sueldo mensual, por el Factor de días laborados y por el Factor de tiempo laborado en el puesto de sueldo fijo.

Que de lo expuesto se verifica que el otorgamiento de la PAU 1 está sujeta a que la empresa supere un mínimo de 70 % de cumplimiento de la meta de utilidades netas anuales y cuando se supere este mínimo, un porcentaje de dichas utilidades, se distribuye la PAU 1 a los ejecutivos y empleados que no se encontraran sujetos a un sistema de remuneración variable, como reconocimiento en la contribución al logro de los resultados corporativos.

Que en tal sentido, la Participación Adicional en las Utilidades (PAU 1) constituye un porcentaje de las utilidades netas anuales, que se obtiene de superar el 70 % de cumplimiento de la meta de utilidades netas anuales.

Participación Adicional en las Utilidades 2 (PAU 2): Plan de otorgamiento de derechos sobre la apreciación de las Acciones de Credicorp “Plan SAR”

Que respecto de la PAU 2, en el documento denominado Políticas de Participación Adicional en las Utilidades (PAUs) se señala lo siguiente:

- La PAU 2 o Plan SAR es una participación adicional en las utilidades, que la Gerencia General se obligó a otorgar entre los años 1999 y 2008.
- Este Plan ha sido establecido por Credicorp Ltd. con el propósito de fidelizar, incentivar y premiar a aquellos ejecutivos de sus empresas subsidiarias (Grupo Credicorp), que con su esfuerzo y contribución a la corporación posibilitan la obtención de las metas y objetivos globales que se fijan cada año para Credicorp y la respectiva empresa en la que laboran, asegurando y garantizando el crecimiento sostenido y su rentabilidad. Además, tiene como objetivo, igualmente, procurar que los ejecutivos participantes en él, mediante el otorgamiento de derechos y a percepción de los beneficios que ellos otorgan, desarrollos lazos de vinculación con la Empresa, preocupándose permanentemente por incrementar sus negocios y utilidades.
- La condición mínima en todos los casos, para entregar la PAU 2, es que existan utilidades por repartir en la oportunidad que correspondan.
- Son elegibles para participar en el Plan SAR, como beneficiarios, los ejecutivos de la empresa ubicados en puestos de gerencia clasificados en “Grado Hay” 18 hasta el 29 y que a criterio de la Gerencia General y el Directorio de Credicorp tienen un rol estratégico, además de una decisiva y directa incidencia en la consecución de los objetivos y utilidades de Credicorp y de la empresa en la que laboran, en razón de las responsabilidades que ejercen y su contribución a la corporación.
- La PAU 2 supone el beneficio de recibir en efectivo la diferencia entre el precio de cierre de la acción de Credicorp en la Bolsa de Valores de Nueva York, vigente a la fecha en que se ejecutan los beneficios de los derechos y el valor por Acción fijado y ajustado conforme el Plan SAR por el número de acciones por las que se le concedió el derecho.



Tribunal Fiscal

Nº 09212-1-2017

- Los derechos son de disponibilidad restringida y se hacen disponibles en proporciones de 25% anual en un período de 4 años. El beneficiario del Plan SAR podrá ejercer los derechos que le hubieren sido otorgados a razón de 25% anual desde el año en que le son otorgados estos hasta agotar los mismos, en los años subsiguientes hasta el término de 8 años de vigencia de los mismos, siendo acumulativa la posibilidad de ejercer los derechos devengados que le hubieren sido otorgados en diferentes años. Para ejercer los derechos ("Vested") cuando así correspondiere, el beneficiario deberá presentar una solicitud en el Formato de Ejercicio de Derechos bajo el Plan SAR.

Que de otro lado, en la Notificación de Otorgamiento de Opciones de Compra de Acciones de Credicorp se señala que la Opción de Compra de Acción (la Opción) a que se contrae este documento, señala que el beneficio que se otorga tiene el carácter de participación adicional de utilidades por parte del beneficiario como empleado del Banco de Crédito del Perú y la fecha de otorgamiento de la opción es el 1 de abril de 2007 y la fecha de expiración de la opción es el 31 de marzo de 2015.

Que adicionalmente, en la Notificación de Otorgamiento de Derechos sobre la Apreciación de las Acciones de Credicorp, se señala que los derechos sobre la Apreciación de las Acciones (los Derechos), le son otorgados por el Banco de Crédito del Perú de acuerdo al Plan de Otorgamiento de Derechos sobre la Apreciación de las Acciones de Credicorp (Plan SAR). El beneficio que se otorga tiene el carácter de participación adicional de utilidades por parte del beneficiario como empleado del Banco de Crédito del Perú, la fecha en la que se otorgan los derechos es el 1 de abril de 2008 y la fecha de su expiración es el 31 de marzo de 2016.

Que adicionalmente, mediante el documento Intercambio de Derechos Anteriormente Otorgados sobre la Apreciación de las Acciones de Credicorp, se comunica el intercambio de los derechos otorgados que estuvieran pendientes de ser ejercidos, por nuevos valores, que tienen como fecha de expiración el 31 de marzo de 2014 y que subsisten los demás términos y condiciones que resultan aplicables al Plan SAR.

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

Que en tal sentido, la cualidad que distingue al Plan SAR (PAU 2) es la de ser una Participación Adicional en las Utilidades.

Participación Adicional en las Utilidades 3 (PAU 3): Plan de otorgamiento de Acciones de Credicorp

Que del documento denominado Políticas de Participación Adicional en las Utilidades (PAUs) se aprecia lo siguiente:

- Se trata de una Participación Adicional en las Utilidades, que a partir del año 2009 la Gerencia General se obliga a otorgar a determinados Ejecutivos de la Organización, ubicados en los máximos niveles de puestos gerenciales clasificados en los "Grados Hay" 18 al 29 de la Corporación, como un mecanismo de retención en el largo plazo, cuyo importe es destinado a comprar por cuenta del Ejecutivo un paquete de acciones "BAP", de disponibilidad restringida, el cual se hace disponible en tercios, hasta un período de 3 años. Se le ha denominado "Plan de acciones".
- El Plan de Acciones tiene igualmente como objetivo, el procurar que los participantes de Plan, mediante el otorgamiento de acciones representativas del capital de Credicorp ("las Acciones"), desarrollen un sentimiento de propiedad en la Corporación, preocupándose permanentemente por incrementar sus negocios y utilidades.
- Son elegibles para participar en el Plan de Acciones como beneficiarios, todos aquellos ejecutivos claves de la organización, ubicados en los máximos niveles de puestos gerenciales, clasificados en los "Grados Hay" 18 al 29 de la Empresa, que teniendo por lo menos un año de servicio, a criterio de

M

R

A

11

S



Tribunal Fiscal

Nº 09212-1-2017

la Gerencia General en coordinación con el Directorio de Credicorp, tienen una decisiva y directa incidencia en la consecución de los objetivos y utilidades de la Corporación, en razón de las responsabilidades que ejercen y que se considerará la evaluación de Talento que hace la Gerencia General sobre dicha persona.

- Las acciones recibidas serán de libre disposición del beneficiario solamente en una porción equivalente a un tercio de las mismas, en el aniversario de la fecha de la entrega de las acciones en cada uno de los 3 años calendarios siguientes. En tanto no transcurran los plazos antes indicados, las Acciones quedarán en custodia en Credibolsa o en el Banco de Crédito del Perú, a opción de la Empresa, afectadas en garantía mobiliaria a favor de la empresa que otorgó el beneficio garantizando el fiel cumplimiento de las obligaciones a cargo del Beneficiario que el Plan de Acciones establece.
- El valor del PAU 3 se determina multiplicando el sueldo mensual por el favor nivel de responsabilidad por el factor de evaluación de talento.
- Para determinar el monto total, la Gerencia General determinará el porcentaje de las utilidades netas de la Empresa que serán destinados a cubrir conjuntamente los programas PAU 3 y PAU 4, pero observándose que el conjunto de las empresas del grupo Credicorp no podrán repartir más del 3.5% de las utilidades netas de dicho grupo entre ambos programas.

Que asimismo, en el documento denominado Notificación de Otorgamiento de Acciones de Credicorp se señala que de acuerdo al Plan de Acciones, se le entrega en propiedad el número de acciones de Credicorp Ltd., libres de todo costo, como participación adicional de utilidades y en reconocimiento a su contribución a los resultados de la empresa en la que labora. Este beneficio tiene como objetivo, asimismo, motivar su permanencia en la empresa, por lo cual la plena disposición de las acciones que se le entregan en propiedad, está sujeta a las restricciones que se señalan en el documento.

Participación Adicional en las Utilidades 4 (PAU 4): Fondo de Inversión Credicorp

Que respecto de la PAU 4, del documento denominado Políticas de Participación Adicional en las Utilidades (PAUs) se verifica lo siguiente:

- Se señala que se trata de una Participación Adicional en las Utilidades (Fondo de Inversión Credicorp) que la Gerencia General se obliga a otorgar a determinados colaboradores de la organización, identificados como personas de Alto Potencial o Especialistas en el Know how crítico y útil para la organización, con fines de retención para el largo plazo, cuyo importe es destinado a la adquisición, por cuenta del Colaborador, de certificados de participación en un Fondo de Inversión estructurado con Acciones BAP y Fondos Mutuos, de disponibilidad restringida el cual se hace disponible en tercios, hasta un período de 4 años (se hacen disponibles a partir del segundo año).
- Para establecer su monto total, la Gerencia General determinará el porcentaje de las utilidades netas de la empresa que serán destinados a cubrir conjuntamente los programas PAU 3 y PAU 4; pero observándose que el conjunto de las empresas del holding Credicorp no podrán repartir más del 3.5% de las utilidades netas de dicho Holding entre ambos programas.
- El importe por participación adicional en las utilidades que la Gerencia General otorga es destinado a la adquisición por cuenta del colaborador de certificados de participación en un fondo individual compuesto por inversiones en valores estructurado con Acciones BAP y/o Fondos Mutuos, de disponibilidad limitada y cuya disponibilidad está sujeta a cumplir determinados plazos de permanencia en las empresas del Grupo Credicorp, hasta un período de 4 años.
- El fondo se constituirá por un aporte anual de la Empresa por un monto que está sujeto anualmente a la aprobación de la Gerencia General en coordinación con el Directorio de Credicorp.

Que el documento Notificación de Incorporación al Fondo de Inversión Credicorp señala que el objetivo es incentivar y fortalecer los lazos de permanencia en la Institución de ejecutivos de alto desempeño considerados como clave y cuya contribución en el negocio resulte crítica para las empresas que conforman Credicorp.



Tribunal Fiscal

Nº 09212-1-2017

Que de lo expuesto se verifica que los fondos para el otorgamiento de las PAU 3 y PAU 4 se obtienen de un porcentaje de las utilidades netas de la empresa, que en conjunto no deben exceder de más del 3.5% de las utilidades netas del grupo Gredicorp, que son destinados para la adquisición de un paquete de acciones, que se otorgan a los ejecutivos ubicados en los máximos niveles de puestos gerenciales, quienes contribuyen directamente en el logro de los objetivos de la corporación (PAU 3) y a determinados colaboradores de la organización, identificados como ejecutivos clave para la organización, cuyo importe es destinado a la adquisición de certificados de participación en un Fondo de Inversión y Fondos Mutuos, y, además, representa un mecanismo de retención del trabajador a largo plazo (PAU 4).

Que al respecto, las PAU 3 y PAU 4 se obtienen de un porcentaje de las utilidades netas anuales, que constituyen Participación Adicional en las Utilidades.

Que de lo señalado en los considerandos anteriores se tiene que los beneficios denominados PAU 1 a PAU 4, están supeditados a la existencia de utilidades, se obtienen, en mayor o menor medida, de las utilidades, son otorgadas a fin de incentivar las labores de los trabajadores comprendidos en cada programa y son adicionales al otorgamiento de las utilidades legales.

Que por su parte, el inciso b) del artículo 19º de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios señala que no se consideran remuneraciones computables cualquier forma de participación en las utilidades de la empresa.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 09217-8-2016 se ha señalado que no se consideran remuneraciones computables cualquier forma de participación en las utilidades de las empresas, sin establecer ningún límite respecto de dicho concepto.

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

Que en consecuencia, la Participación Adicional en las Utilidades (PAU 1 a PAU 4), materia de análisis, se encuentran dentro del supuesto contemplado en el inciso b) del artículo 19º 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, de acuerdo al criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 09217-8-2016.

Que estando a lo expuesto, se tiene que el reparo efectuado por la Administración no se ajusta a ley, por lo que corresponde levantarla, y como consecuencia no procede la modificación de la determinación del crédito EPS, establecida con base a dicho reparo, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0073795 a 012-003-0073798, 012-003-0073800, 012-003-0073801, 012-003-0073805 y 012-003-0073806.

Que estando a lo expuesto, 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 5º del Decreto Legislativo Nº 892, Ley de Participación de Utilidades, cabe indicar que dicha norma solo resulta aplicable a la participación legal en las utilidades, que establece el derecho de los trabajadores sujetos al



Tribunal Fiscal

Nº 09212-1-2017

régimen laboral de la actividad privada, teniendo en cuenta las actividades generadoras de rentas de tercera categoría que desarrollan, a participar en las utilidades de las empresas, lo que no es el caso de autos.

Que en cuanto a la invocación por parte del Administración de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10569-3-2012, cabe indicar que no se contradice con lo indicado por la presente resolución, no obstante, corresponde precisar que versa 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 respecto a lo señalado por la Administración en cuanto a que en los Estados Financieros Auditados, en el rubro denominado "remuneraciones y bonificaciones", se incluye a la participación legal de los trabajadores más no se aprecia monto alguno por concepto de utilidades a repartirse de manera voluntaria, cabe señalar que de acuerdo a lo expuesto, la Participación Adicional en las Utilidades no constituye remuneración afecta a las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, por lo que no procede esta observación, siendo que ésta debería estar registrada como una remuneración o bonificación⁴.

Que con relación a que la Administración menciona que mediante un acuerdo de Junta General de Accionistas es que se acredita que se otorgó utilidades a los trabajadores como Participación Adicional en las Utilidades, cabe señalar que de acuerdo a la documentación analizada en los considerandos precedentes se concluye que las PAU 1 a PAU 4 consisten en una Participación Adicional en las Utilidades que no califican como remuneración para efectos de determinar la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud acotados, por lo que no resulta pertinente la observación referida a que solo se acredita ello con dicho acuerdo.

Que cabe señalar que no existe norma que establezca que la sola provisión de un determinado concepto constituye base imponible para las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud ni que ello sea un requisito para que califique o no como remuneración dicho concepto, por lo que no resulta pertinente esta observación.

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 en el artículo 221° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General⁵, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, procede dar trámite de solicitud de devolución al extremo del escrito que obra a fojas 1318 a 1372, reiterado mediante escrito de fojas 1641 a 1715 en la que invoca dicha pretensión, y de existir alguna en trámite por el mismo concepto, se anexe copia de éstos a dichos actuados, debiendo tener en cuenta en la evaluación que se efectúe lo resuelto por esta instancia mediante la presente resolución.

⁴ La Resolución de Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones N° 2740-2011, que establece disposiciones relativas al tratamiento contable de la participación de los trabajadores en las utilidades y modifica el Manual de Contabilidad para las Empresas del Sistema Financiero, el Manual de Contabilidad para las Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones, el Plan de Cuentas para Empresas del Sistema Asegurador y el Manual de Contabilidad para las Cooperativas de Ahorro y Crédito no Autorizadas a Operar con Recursos del Pùblico, dispone en su artículo 1º) que el tratamiento contable de la participación de los trabajadores en las utilidades debe registrarse de acuerdo a la NIC 19 "Beneficios a los empleados", reconociéndose como un gasto y un pasivo correspondiente a la prestación de servicios del trabajador y el artículo 2º regula que a efectos del cumplimiento de lo señalado en el artículo anterior, las empresas bajo el ámbito de control y supervisión de la Superintendencia, aplicarán el nuevo tratamiento, registrándose y presentándose de la siguiente forma: a) La participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa por los servicios prestados en el ejercicio se registrará como un gasto de personal, no generándose ni activo ni pasivo diferido por este concepto y b) El gasto de la participación de los trabajadores en las utilidades se presentará en el Estado de Ganancias y Pérdidas, en el siguiente rubro: "Gastos de Administración", en la partida "Gastos de Personal y Directorio", para el caso de las empresas del Sistema Financiero.

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 09212-1-2017

Resoluciones de Multa N° 012-002-0028718 a 012-002-0028725

Que de la revisión de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0028718 a 012-002-0028725 (fojas 1551 a 1553) se advierte que han sido giradas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

Que el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por decreto Legislativo N° 953, señala que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponda 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 dado que las precitadas resoluciones de multa han sido emitidas tomando como base la determinación contenida en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0073795 a 012-003-0073798, 012-003-0073800, 012-003-0073801, 012-003-0073805 y 012-003-0073806, giradas por las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de los períodos enero a abril, junio, julio, noviembre y diciembre de 2012, anteriormente analizadas, las que han sido dejadas sin efecto, por lo tanto, corresponde emitir similar pronunciamiento al respecto, en consecuencia, corresponde revocar la apelada también en este extremo y dejar sin efecto las Resoluciones de Multa N° 012-002-0028718 a 012-002-0028725.

Que finalmente, cabe indicar que el informe oral solicitado por la recurrente se realizó con la presencia de los representantes de ambas partes, según se aprecia de la constancia que obra a foja 1756.

Con los vocales Ezeta Carpio, Ramírez Mío, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140013265 de 12 de abril de 2017 y **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0073795 a 012-003-0073798, 012-003-0073800, 012-003-0073801, 012-003-0073805 y 012-003-0073806 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0028718 a 012-002-0028725.
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 SUNAT, para sus efectos.

ZUNIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

EZETA CARPIO
VOCAL

RAMIREZ MIO
VOCAL

Quintana Aquelhua
Secretaria Relatora
ZD/QA/OH/PA/rmh.