



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

EXPEDIENTE N° : 1959-2016
INTERESADO :
ASUNTO : Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 18 de setiembre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra la Resolución de Intendencia N° de 9 de diciembre de 2015, 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° giradas por Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2011, y las Resoluciones de Multa N° emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que la Administración ha considerado de manera equivocada que los siguientes conceptos tienen naturaleza remunerativa y que por lo tanto deben formar parte de la base de cálculo para determinar las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2011: i) Asignación por Educación por el monto de S/ 475 000,00 y ii) Gratificaciones Extraordinarias por el monto total de S/ 1 563 684,00, el cual a su vez, se encuentra conformado por los siguientes conceptos: bonos de ingreso, bonos de excelencia, premios por reconocimiento, bono por instalación, bono por traslado, bono por retención, bono por rotación, premios por campaña y por otros conceptos extraordinarios.

Que mediante escrito ampliatorio de 14 de junio de 2017 (folio 4748), la recurrente solicita la inaplicación de intereses conforme lo establecido en la sentencia recaída en el Expediente N° 04082-2012-PC/TC, en el que se inaplicó la regla de cobro de intereses durante el exceso de tiempo incurrido por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver en un procedimiento contencioso tributario.

Que mediante escrito de alegatos, señala que si bien los Aportes a Essalud se remiten a normas laborales para efectos de establecer la base imponible, dichos aportes califican como contribuciones, pertenecientes al género tributo, por lo que la discusión materia de grado versa sobre materia tributaria, y en consecuencia, no corresponde aplicar los principios de carácter laboral – en los que prevalece un rol tutitivo o de protección al trabajador, en virtud de la autonomía del derecho tributario, y por tanto, no cabe que la Administración presume que un concepto califica como remunerativo, pues es a ella a quien le corresponde explicar el sustento, los medios probatorios en los que se basó, motivar y acreditar, sobre base cierta, que un concepto es remunerativo, es decir, corresponde a la Administración probar la realización del hecho imponible y la medida de la base imponible, mientras que al contribuyente probar los hechos impeditivos del nacimiento de la obligación tributario o de su exención, en tal sentido invoca diversa jurisprudencia del Tribunal, tales como, las Resoluciones N° 03080-5-2006, 10650-4-2015, 18397-10-2013, 18198-2-2013, 09312-3-2010, 3813-5-2010 y 3760-2-2010, en los que se ha señalado que es la Administración a quien le corresponde acreditar los hechos que alega, por lo tanto, si es que aquella alega la existencia de un acto significativo, como podría ser un concepto remunerativo, tiene que probarlo y acreditar que se trata de tal concepto.

Z Q 1 KJ



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

Que la Administración indica que como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente respecto de las obligaciones tributarias correspondientes a las Aportaciones del Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de los períodos enero a diciembre de 2011 formuló diversos reparos a la base imponible; y, asimismo, detectó que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que de autos se tiene que como resultado del procedimiento de fiscalización definitiva, iniciado mediante Carta Nº y Requerimiento Nº (folios 3963, 3964 y 3978), la Administración emitió las Resoluciones de Determinación Nº por Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2011 (folios 4525 a 4536) y las Resoluciones de Multa Nº por la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 4537 a 4560), por lo que es materia de grado determinar si los mencionados valores se encuentran arreglados a ley.

Resoluciones de Determinación Nº

Que del Anexo Nº 2 a las Resoluciones de Determinación Nº (folio 4223), se advierte que la Administración formuló, entre otros, los siguientes reparos a la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud (Aportaciones a ESSALUD) de enero a diciembre de 2011: 1) Asignación o bonificación por educación no sustentada; y 2) Gratificaciones extraordinarias; por los montos de S/ 475 000,00 y S/ 1 563 684,00 respectivamente^{1,2}, señalando que los mismos califican como conceptos remunerativos, reparos que serán analizados a continuación:

Asignación o bonificación por educación no sustentada

Que la recurrente sostiene que la Administración ha observado parcialmente los montos otorgados a los trabajadores que tienen hijos entre 4 y 17 años, por concepto de bonificaciones por escolaridad, utilizando argumentos que no tienen sustento toda vez que, dichas bonificaciones se otorgaron en el marco de los acuerdos pactados en el convenio colectivo y su addendum de 14 de mayo de 2003, lo cual fue comunicado al Ministerio de Trabajo, y se encontraba vigente para el periodo 2011, y concuerda con el convenio suscrito el 3 de julio de 2009.

Que indica que en la cláusula quinta del referido addendum se señala que dicho beneficio se otorgará independientemente del número de hijos que tenga el trabajador, siempre que cursen estudios escolares o superiores, y que dependan económicamente del trabajador entre 4 y 25 años, y que tal beneficio debía ser abonado una vez al año en la primera quincena del mes de febrero. Agrega que de acuerdo al citado addendum se debe diferenciar dos formas de abono: abono en forma automática y abono en forma manual, en el caso del primero aplica para aquellos trabajadores que tengan hijos en edad escolar

¹ Cabe indicar que según se da cuenta en el Anexo Nº 2 al Resultado del Requerimiento Nº (folio 3636) emitido en el citado procedimiento de fiscalización, y en el citado Anexo Nº 2 a las resoluciones de determinación impugnadas (folio 4223), respecto al referido re cargo por asignación por educación, la Administración observó el monto de S/ 727 008,00, sin embargo, la recurrente presentó declaraciones rectificadorias aceptando parcialmente las observaciones, así como la Administración da cuenta que la recurrente sustentó parcialmente la observación, por lo que el monto del re cargo no aceptado e impugnado por la recurrente es de S/ 475 000,00; y respecto al re cargo por gratificaciones extraordinarias, la Administración observó inicialmente el monto de S/ 1 587 234,00, sin embargo, dado que la recurrente presentó declaraciones rectificadorias aceptando parcialmente las observaciones efectuadas, el monto del re cargo no aceptado por la recurrente es de S/ 1 563 684,00, montos que no son cuestionados por la recurrente en su escrito de apelación (folios 4647 a 4707).

² También se efectuaron observaciones por subsidios de incapacidad por enfermedad y condiciones de trabajo, sin embargo, conforme da cuenta la Administración en el citado Anexo Nº 2 a las resoluciones de determinación la recurrente presentó declaraciones rectificadorias aceptando, entre otras, las referidas observaciones, por lo que no forman parte de la presente controversia.



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

nacidos entre el 1 de enero de 1994 y el 31 de diciembre de 2007; y el segundo aplica para aquellos trabajadores que tengan hijos mayores de edad, nacidos entre el 1 de enero de 1986 y 31 de diciembre de 1993, y que se encuentren cursando estudios superiores (universidad o carreras técnicas), siendo que en este último caso, para acceder efectivamente al referido beneficio, el trabajador debía presentar los sustentos necesarios, tales como, la boleta de pago de la universidad o del instituto superior o tecnológico hasta el 30 de abril de 2011, sin embargo, ello no se exigía en el caso de los bonos entregados a los trabajadores con hijos en edad escolar, toda vez que ellos se encontraban debidamente registrados ante la base de datos del banco en el que figuraban las partidas de nacimiento de estos, lo que acreditaba que los trabajadores tienen hijos en edad escolar.

Que añade que la bonificación por educación no tiene carácter remunerativo por encontrarse comprendido en el inciso f) del artículo 19 del Texto Único Ordenado (TUU) de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios (CTS); sin embargo, la Administración incurre en error al señalar que este concepto tiene carácter remunerativo porque no cumplen con los requisitos de liberalidad y "ocasionalidad" en el marco del inciso a) del referido artículo 19, aplicable a las gratificaciones extraordinarias, cuando dichos requisitos no son aplicables a aquellos conceptos otorgados en virtud de una convención colectiva.

Que añade que sin perjuicio de lo expuesto, y considerando que no existe norma legal que establezca cuales son los medios probatorios que debe presentar, alega que ha cumplido con acreditar razonablemente con los medios probatorios e indicios suficientes tales asignaciones, de acuerdo a la base de datos del Banco en el que figuran las correspondientes partidas de nacimiento que acreditan que los trabajadores tienen hijos en edad escolar, precisándose que más del 50% del total de importes observados fue sustentado con la información presentada y no fue cuestionado por la Administración.

Que agrega que a efectos de colaborar con llegar a la verdad material ha solicitado a la UGEL la información que acredite que los hijos de los trabajadores en la edad escolar se encontraban cursando estudios en el ejercicio 2011; sin embargo, es la Administración quien tenía que realizar los respectivos cruces de información con la UGEL, e invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07735-3-2008, 01559-3-2011, 15295-2-2010, 07827-1-2008 y 02728-5-2012.

Que mediante escrito de alegatos señala similares argumentos a los indicados en su escrito de apelación, esto es, que los importes otorgados por conceptos de asignaciones han sido entregados a los hijos en edad escolar debidamente registrados ante el banco, en cumplimiento de un acuerdo reconocido por Convenio Colectivo, por lo que no aplica los requisitos de liberalidad y que sea ocasional; agrega que la asignación por educación ha sido acreditada razonablemente y con indicios adecuados, y que en virtud del principio de verdad material e impulso de oficio, la Administración se encontraba en la obligación de realizar todos los esfuerzos necesarios para acreditar los hechos materia de controversia, e invoca la teoría de la carga probatoria dinámica reconocida en la sentencia recaída en el Expediente N° 1776-2007-AA/TC y la Resolución N° 08974-3-2009.

Que por su parte, la Administración señala que la asignación por educación es un concepto remunerativo, toda vez que no ha cumplido con sustentar debidamente la asignación por educación, tal como lo señala el inciso f) del artículo 19 de la Ley de CTS; precisa que no se acreditó la vigencia del convenio colectivo suscrito por el periodo 2011 y aun cuando estuviera vigente no se habría acreditado que la entrega sea ocasional, por lo que carece de sustento lo señalado por la recurrente en el sentido que la entrega de dichos importes durante el año 2011 califica dentro de las excepciones previstas en el inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS; y de otro lado, expone que la recurrente no sustentó que las bonificaciones otorgadas sean para fines educativos.

2 P X 3 Y



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

Que mediante escrito de alegatos la Administración señala que el reparo efectuado se basó en el incumplimiento de lo dispuesto en el inciso f) del artículo 19 de la Ley de CTS, y no en el inciso a) del artículo 19 en mención, y que es la recurrente la que debió acreditar que las bonificaciones otorgadas tuvieron como fin la educación, e invoca las Resoluciones Nº 07222-3-2018 y 02029-10-2018.

Que de los Anexos 2 y 4 a las resoluciones de determinación impugnadas (folios 4200 a 4207 y 4223), se tiene que la Administración adicionó a la base imponible de las Aportaciones a ESSALUD de los períodos febrero y abril de 2011 los importes de S/ 474 000,00 y S/ 1 000,00 respectivamente, abonados por la recurrente a determinados trabajadores por concepto de asignación o bonificación por educación no sustentada, consignando como sustento los Requerimientos N° y como base legal, entre otros, los artículos 6 y 7 de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo Nº 003-97-TR, el inciso f) del artículo 19 del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por Decreto Supremo Nº 001-97-TR y el artículo 6 de la Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud.

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 empleadora³ 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 el Decreto Legislativo Nº 728, que aprobó la Ley de Fomento de Empleo, dio origen al Decreto Supremo Nº 002-97-TR, mediante el cual se aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley de Formación y Promoción Laboral⁴, y al Decreto Supremo Nº 003-97-TR, a través del cual se aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral; asimismo, mediante el Decreto Supremo Nº 001-97-TR se aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios – Decreto Legislativo Nº 650.

Que los artículos 6⁵ y 7 del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo Nº 003-97-TR, 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 Nº 650⁶.

³ 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.

⁴ 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.

⁵ Artículo modificado por la Ley Nº 28051.

⁶ Se refiere al TUO de la Ley de CTS.



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

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 legislativo⁷, 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 (TUO de la Ley de CTS), 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.

Que según el artículo 19 del mencionado TUO de la Ley de CTS, no se consideran remuneraciones computables a: a) Las gratificaciones extraordinarias u otros pagos que perciba el trabajador ocasionalmente, a título de liberalidad del empleador o que hayan sido materia de convención colectiva, o aceptadas en los procedimientos de conciliación o mediación, o establecidas por resolución de la Autoridad Administrativa de Trabajo, o por laudo arbitral. Se incluye en este concepto a la bonificación por cierre de pliego; b) Cualquier forma de participación en las utilidades de la empresa; c) El costo o valor de las condiciones de trabajo; d) La canasta de Navidad o similares; e) El valor del transporte, siempre que esté supeditado a la asistencia al centro de trabajo y que razonablemente cubra el respectivo traslado. Se incluye en este concepto el monto fijo que el empleador otorgue por pacto individual o convención colectiva, siempre que cumpla con los requisitos antes mencionados; f) La asignación o bonificación por educación, siempre que sea por un monto razonable y se encuentre debidamente sustentada; g) Las asignaciones o bonificaciones por cumpleaños, matrimonio, nacimiento de hijos, fallecimiento y aquéllas de semejante naturaleza. Igualmente, las asignaciones que se abonen con motivo de determinadas festividades siempre que sean consecuencia de una negociación colectiva; h) Los bienes que la empresa otorgue a sus trabajadores, de su propia producción, en cantidad razonable para su consumo directo y de su familia; i) Todos aquellos montos que se otorgan al trabajador para el cabal desempeño de su labor o con ocasión de sus funciones, tales como movilidad, viáticos, gastos de representación, vestuario y en general todo lo que razonablemente cumpla tal objeto y no constituya beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador; y j) La alimentación proporcionada directamente por el empleador que tenga la calidad de condición de trabajo por ser indispensable para la prestación de servicios, las prestaciones alimentarias otorgadas bajo la modalidad de suministro indirecto de acuerdo a su ley correspondiente, o cuando se derive de mandato legal⁸.

Que el artículo 20 de la citada norma señala que tampoco se incluirá en la remuneración computable la alimentación proporcionada directamente por el empleador que tenga la calidad de condición de trabajo por ser indispensable para la prestación de los servicios, o cuando se derive de mandato legal.

Que de acuerdo con las normas citadas, la base imponible para efecto del cálculo de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, está conformada por el concepto de remuneración previsto por los artículos 6 y 7 del TUO de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, antes citado, esto es, las sumas que perciba regularmente el trabajador por sus servicios, en dinero o en especie, y que sean de su libre disposición, excluyéndose las sumas a que se refieren los artículos 19 y 20 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios.

⁷ 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.

⁸ El inciso j) fue modificado mediante Ley N° 28051, publicado el 2 de agosto de 2003.

Z P f KJ



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

Que de otro lado, según lo dispuesto en el artículo 173 del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado mediante Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, la carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio establecido en dicha ley, y que corresponde a los administrados aportar pruebas mediante la presentación de documentos e informes, proponer pericias, testimonios, inspecciones y demás diligencias permitidas o aducir alegaciones.

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

Que en virtud de las normas legales antes glosadas se concluye que corresponderá al deudor tributario que, a su vez, tiene la calidad de empleador, acreditar y documentar la naturaleza de los pagos efectuados a favor de sus trabajadores, y a su vez, probar el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales y formales que se deriven de dichos pagos, o en su caso, sustentar la ausencia de obligaciones impositivas en razón de la naturaleza no remunerativa de los mismos⁹.

Que este Tribunal en la Resolución N° 18554-1-2011, ha establecido que para determinar que un concepto no tenga la calidad de remunerativo en el marco del inciso a) del artículo 19 del Decreto Supremo N° 001-97-TR, debe verificarse lo siguiente: 1) la finalidad con la que se otorga dicho beneficio no sea directamente contraprestativa, 2) su entrega no sea periódica, y 3) sea entregada libremente o que haya sido materia de convención colectiva, aceptadas en los procedimientos de conciliación o mediación, establecidas por resolución de la Autoridad Administrativa de Trabajo, o por laudo arbitral.

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

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

Que asimismo, la Resolución N° 02264-2-2003 agrega en cuanto al aludido requisito de razonabilidad, que deben tenerse en cuenta dos parámetros: el primero relacionado al costo de la educación que pretende satisfacer el empleador, así el monto entregado a los trabajadores por dicho concepto no puede superar el costo de los gastos educativos, y el segundo referido a la remuneración mensual del trabajador, pues en caso que la asignación la exceda se estaría frente a un caso de simulación, obligando el principio de primacía de la realidad a comprender dicha asignación como remuneración; y en cuanto al requisito de la debida sustentación, indica que debe acreditarse que exista realmente la educación, es decir, que se pruebe que el hijo o el trabajador estén efectivamente estudiando, y no así el gasto incurrido, por lo tanto, se entiende cumplido este requisito, cuando el trabajador presenta el recibo de matrícula o de pago de pensión de estudios, con la constancia de estudios o de haber terminado el ciclo respectivo¹⁰.

⁹ Similar criterio se estableció en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3843-10-2015 y 06165-3-2019.

¹⁰ Criterio reiterado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09197-3-2007.



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

Que mediante el Punto 5 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 3938/reverso), la Administración indicó que de acuerdo a la información declarada en el Formulario PDT 601 - Planilla Electrónica de los períodos enero a diciembre de 2011, se detectó la entrega de importes por concepto de asignación o bonificación por educación (código 202), a favor de diversos trabajadores por el importe total de S/ 1 789 909,00 de acuerdo al detalle del Anexo N° 3 adjunto (folios 3898 a 3933), por lo que solicitó a la recurrente que explicara por escrito y con la documentación respectiva, la naturaleza y cuantía de dicho concepto, para lo cual debía detallar los motivos por los cuales no lo gravó con las aportaciones a Essalud, así como la documentación sustentatoria respecto del referido concepto, tales como, contrato de trabajo, convenio individual, políticas de personal, recibos de matrícula o de pago de pensión de estudios, constancia de estudios o de haber terminado el ciclo respectivo y libreta de notas, entre otros.

Que mediante escritos de descargos de 28 de noviembre de 2013 y 1 de agosto de 2014 (folios 3757, 3758 y 3785 a 3787/reverso) la recurrente señaló, entre otros, que el 13 de enero de 2004, la empresa y el sindicato de empleados suscribieron un "Addendum al convenio colectivo" celebrado el 14 de mayo de 2003, mediante el cual la empresa se obligaba a continuar otorgando la asignación extraordinaria para gastos escolares ascendente a la suma de S/ 1 000,00 por todos los hijos de los trabajadores que cursen estudios escolares o superiores siempre que tengan entre 4 y 25 años; que dicha convención colectiva fue comunicada al Ministerio de Trabajo y se encontraba vigente para el periodo 2011. Agrega que de la cláusula quinta del addendum al Convenio Colectivo se fijó los términos y condiciones en los cuales se otorgaría la asignación por escolaridad, entre los cuales se indicó que dicho beneficio sería otorgado por una sola vez en la primera quincena de febrero, y que para tener derecho a este beneficio el trabajador debía presentar la constancia de matrícula del respectivo centro de estudios, y que se podía diferenciar dos formas de abono: abono de forma automática, que aplicaba para aquellos trabajadores que tengan hijos nacidos entre el 1 de enero de 1994 y el 31 de diciembre de 2007 (hijos menores de edad escolares de entre 4 y 17 años), cuya información se encontraba registrada en su base de datos; y abono de forma manual, aplicable para aquellos trabajadores que tengan hijos nacidos entre el 1 de enero de 1986 y el 31 de diciembre de 1993 (hijos mayores de edad), los cuales se encuentran cursando estudios superiores, cuya información también se encuentra registrada en la base de datos y que para acceder efectivamente al referido beneficio el trabajador debía presentar la boleta de pago de la universidad, instituto superior o tecnológico.

Que agrega respecto a los trabajadores que tienen hijos en edad escolar (entre 4 y 17 años) que cumple con adjuntar una muestra de los sustentos (constancia de matrícula, libreta de notas, entre otros), de las que se aprecia que los menores se encontraban cursando estudios escolares, y que ponía a disposición de la Administración la totalidad de la documentación requerida, por lo que correspondía que se levante las observaciones al respecto.

Que mediante el Punto 5 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 3865 a 3869/reverso), se observa que la recurrente dio cuenta de los escritos presentados y de la documentación presentada por la recurrente, concluyendo que los importes entregados bajo el concepto de asignación o bonificación por educación constituyen remuneración por cuanto el contribuyente no sustentó dichos importes de conformidad con el inciso f) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS, procediendo a efectuar el reparo por el importe de S/ 727 007,00.

Que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folio 3714), emitida al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración indicó que la recurrente presente sus descargos por la mencionada observación.

Z P f 7 G



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

Que la recurrente mediante escrito de descargos de 22 de octubre de 2014 (folios 3620 y 3621), señaló, entre otros, que el concepto observado había sido entregado en cumplimiento de un acuerdo reconocido mediante convenio colectivo y addendum; agrega que en la cláusula quinta del addendum se fijaron los términos y condiciones por medio de los cuales se otorgaría la asignación por escolaridad; y que una de las formas de abono de dicha asignación era la automática, que aplicaba para aquellos trabajadores que tengan hijos en edad escolar, cuya información se encuentra registrada en su base de datos, en la cual figuran las partidas de nacimiento que acreditan que los trabajadores tienen hijos en edad escolar; sin perjuicio de ello, señala que presentó sustento documentario correspondiente a 859 trabajadores de un total de 1505 trabajadores, lo cual no había sido cuestionado por la Administración, además señaló que cumplía con presentar sustento de 181 trabajadores con hijos en edad escolar y que había solicitado a la UGEL la información correspondiente, a fin de acreditar que aquellos cursaban estudios escolares en el ejercicio 2011, no obstante ello, dicha información tenía carácter público por lo que la Administración podría solicitar dicha información.

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 3696 a 3703), la Administración da cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente, y del reconocimiento parcial efectuado por la recurrente mediante la presentación de las declaraciones rectificadorias del PDT 601. Agrega que de acuerdo a la documentación presentada, se desprende que el addendum al convenio colectivo de fecha 13 de enero de 2004 estuvo vigente solo hasta el 31 de marzo de 2004, por lo que la asignación por educación acordado mediante la convención colectiva de fecha 14 de mayo de 2003 y el referido addendum no se encontraba vigente en el ejercicio 2011; y que sin perjuicio de ello, señala que de dichos acuerdos se observa que se establece como requisito que la asignación por escolaridad que se debe encontrar debidamente sustentada con la constancia de matrícula respectiva; que de la evaluación de la documentación adicional presentada por la recurrente, la Administración señala que procede a aceptar en parte el sustento por el importe total de S/ 172 000,00 y a mantener el reparo por el importe de S/ 475 000,00, según detalle de los trabajadores del Anexo N° 3 adjunto (folios 3629 a 3634), toda vez que la recurrente no cumplió con los requisitos indicados en el inciso f) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS, a fin de considerarlo como concepto no remunerativo.

Que conforme se verifica de autos, el aspecto que cuestiona la Administración para determinar que las asignaciones por educación materia de reparo son conceptos remunerativos y no se encuentran en la excepción prevista en el inciso f) del artículo 19 de la Ley de CTS, es que no se ha acreditado la debida sustentación de dichas asignaciones¹¹.

Que con relación a la documentación presentada por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización con relación al mencionado requisito, por el monto observado y respecto de los trabajadores observados se tiene lo siguiente:

- Addendum al Convenio Colectivo de 13 de enero de 2004 (folio 1241) suscrito entre el _____ del Banco _____ y el Banco _____;
- mediante el cual convienen en llegar a cabo la modificación del Convenio Colectivo de fecha 14 de mayo de 2003 que resolvió el pliego de reclamos presentado por la organización sindical para el periodo comprendido entre el 1 de abril de 2003 y el 31 de marzo de 2004; en tal sentido, se acuerda incluir al Convenio Colectivo de fecha 14 de mayo de 2003 la cláusula quinta, denominada "asignación por escolaridad". Es así como de acuerdo con el contenido de dicha cláusula se acordó, entre otros, que la recurrente continuaría otorgando la asignación extraordinaria para gastos escolares ascendente a la suma de S/ 1 000,00 por todos los hijos que cursen estudios escolares o

¹¹ Conforme se desprende del Anexo N° 4 a las resoluciones de determinación impugnadas (folio 4478).

¹² Actualmente la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

superiores y que dependen económicamente del empleado bancario siempre que tengan entre 4 y 25 años; y que para tener derecho a ese beneficio el trabajador debía presentar la constancia de matrícula del respectivo centro de estudios.

- Carta dirigida al Sub Director de la Sub dirección de Negociaciones del Ministerio de Trabajo, sellada por el referido Ministerio, por medio del cual la recurrente comunica el addendum de fecha 13 de enero de 2004 (folio 1242).
- Convenio Colectivo de Trabajo de 30 de junio de 2010 (folios 136 y 137) suscrito entre la recurrente el _____ del _____ S.A.A, en el que se indica (punto 3) que las partes dejan constancia expresa que se incluye la totalidad de acuerdos vigentes entre ellas y que se soluciona en su integridad y de manera definitiva el pliego de reclamos del periodo 2010-2011 y hasta el 31 de diciembre de 2012 (cabe indicar que no se observa la indicación expresa del acuerdo por asignación por escolaridad).
- De otro lado, la recurrente ofreció como medio probatorio en la instancia de apelación, el que resulta admisible en aplicación del artículo 148 del Código Tributario, al haber cancelado la deuda según se aprecia de las fichas de valor de las Resoluciones de Determinación N° _____ y del Anexo N° 1 a los citados valores (folios 4325, 4327 y 4524), Convenio Colectivo de 3 de julio de 2009, suscrito entre la recurrente y el Sindicato de Trabajadores del _____ (folios 4613 y 4614), en cuya cláusula primera se indica que las partes se ratifican en el Convenio Colectivo de 16 de junio de 2000, así como en mantener los beneficios pactados desde esa fecha mediante convenios colectivos sucesivos y que se encuentren vigentes, así como las condiciones de otorgamiento de cada uno de ellos, entendiéndose que los beneficios celebrados en dichos convenios son los únicos que rigen de forma permanente en lo sucesivo, salvo aquellas cláusulas temporales que por su naturaleza solo rigieron para el periodo antes referido, y lo modificado en dicho convenio de 3 de julio, señalando que dicha convención colectiva tiene una vigencia de un año, que empieza a regir a partir de 1 de abril de 2009 hasta el 31 de marzo de 2010 (cabe precisar que en este documento no se hace mención expresa a la asignación por educación).
- Correo de la recurrente de fecha 24 de enero de 2011 cuyo asunto indica: asignación anual por escolaridad, en el que se da cuenta que procederá a efectuar el depósito respectivo por el referido concepto el 10 de febrero, para lo cual, el abono se realizará en forma automática para los que tengan hijos nacidos entre el 1 de enero de 1994 y 31 de diciembre de 2007, esto es, hijos de 4 a 17 años, cuya información se encontraba registrada en la base de datos; y para el caso de hijos nacidos entre el 1 de enero de 1986 y el 31 de diciembre de 1993 que se encuentren cursando estudios superiores y cuya información se encuentre registrada en su base de datos, se solicitó que los trabajadores presenten los documentos necesarios, esto es, la copia de la Boleta de Pago del Colegio, Universidad o Instituto correspondiente al año académico 2011 (folios 1238 a 1240). Como se desprende del citado documento, a efectos de otorgar la asignación por escolaridad del año 2011, la recurrente solicitó documentación sustentatoria respecto de los hijos cuya edad era de 18 a 25 años, mas no solicitó documentación sustentatoria respecto de los hijos cuyas edades eran de 4 años a 17 años¹³.
- Dos listas denominadas "Lista escolaridad 2011 (ordenada por nombre)" y "Lista escolaridad 2011 (ordenado por documentos físicos)" (folios 3531 a 3536), documentos internos preparados por la recurrente, en el que se detalla los nombres y apellidos de los trabajadores, así como su código

¹³ Cabe indicar que, respecto de la asignación por escolaridad, la Administración efectuó reparos por algunos trabajadores cuyos hijos tenían hijos de _____ conforme se desprende del Anexo N° 04 a las resoluciones de determinación impugnadas (folios 4201 y 4207), sin embargo, ello no es impugnado por la recurrente, por lo que no forma parte de la presente controversia.



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

asignado; y solicitud de acceso a la información Pública de la Presidencia del Consejo de Ministro de fecha 1 de octubre de 2014 (folio 3537).

Que de la documentación antes señalada se aprecia que solo acreditan el acuerdo de otorgar una bonificación o asignación por escolaridad, y en el caso específico de las listas referidas solo se indican los nombres y código de los trabajadores a quienes se les habría otorgado la referida asignación, siendo que respecto a la solicitud de información a dicha entidad, esta solo hace referencia a un pedido de solicitud de información, documentos que por sí solos no acreditan el requisito de debida sustentación a que se refiere el inciso f) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS; cabe resaltar que aun cuando el acuerdo sobre asignación por educación estuviera vigente mediante los citados convenios colectivos para el periodo acotado, y que la recurrente señale que la información vinculada a los hijos menores de edad de los trabajadores estuviera en su base de datos, ello no la eximía de presentar documentación sustentatoria que acredite que efectivamente los hijos menores de edad de los trabajadores observados se encontraban estudiando, lo que podía haber sustentado, por ejemplo, con la presentación de recibo de matrícula o de pago de pensión de estudios, u otros documentos adicionales, conforme el criterio jurisprudencial anteriormente expuesto.

Que no obstante ello, en el caso específico de la trabajadora Otilia del Carmen Rengifo Vela, se observa el documento denominado "Boleta de Notas" emitida por la I.E.P.R "Nuestra Señora de la Paz" (folio 1074), de fecha 19 de diciembre de 2011 con relación a la hija de la referida trabajadora, cuya validez de documentación no ha sido cuestionada por la Administración; por lo que se acredita el monto otorgado por concepto de asignación por educación por el importe de S/ 1 000,00 correspondiente al periodo febrero de 2011 (folio 4506); por consiguiente, teniendo en consideración el artículo 7 del Reglamento de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, se determina que se encuentra acreditada la asignación por educación efectuada por la trabajadora Otilia del Carmen Rengifo Vela, por lo que procede revocar la apelada en este extremo.

Que cabe precisar que en lo referido a los trabajadores

(folios 3534 a 3536), se aprecia que la recurrente presentó diversa documentación adicional vinculada con los hijos de los referidos trabajadores, de acuerdo al siguiente detalle y en forma respectiva a la forma como se han mencionado (folios 3518 a 3530): documento denominado "Informe de Progreso de Niño" el cual no indica la fecha de emisión ni a qué periodo corresponde; una relación que describe los pagos efectuados por concepto de pensiones que hacen referencia a una serie de recibos, fechas y montos de pagos, entre otros; sin embargo, no existe otra documentación que permita vincular los conceptos indicados con asignaciones por educación como podría suceder con el voucher de pago o constancias de estudios emitida por la entidad educativa, entre otros; documento "libreta de notas" emitida por la

sin embargo, no señala a qué periodo o año corresponde la información; "libreta de información" que no precisa el año que corresponde; documento denominado "diploma de promoción" que consigna como fecha diciembre de 2009, distinto al periodo acotado; voucher de pago emitido por el Banco sin embargo, la fecha de pago que señala es setiembre de 2014; el documento en el que aparece el nombre de la hija de la trabajadora

y de algunos cursos no obstante, señalan como fecha de referencia 2014, distinto al periodo acotado; voucher de pago a favor del sin embargo, indica como año de referencia 2013; hoja informativa emitida por el sin embargo, señala fecha 18 de diciembre de 2012; el certificado emitido por el correspondiente al periodo escolar 2014, distinto al periodo acotado; correo de la trabajadora dirigido a personal de la recurrente, en el que señala que respecto a la información solicitada para sustentar el pago por escolaridad de su hijo realizado en febrero de 2011, no tiene la información solicitada a la mano pero que en el referido año su hijo mayor entraba a cursar el segundo grado de primaria; sin embargo, no adjunta otra documentación adicional que sustente dichas afirmaciones.



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

Que asimismo, respecto a los demás trabajadores señalados en el Anexo N° 3 a las Resoluciones de Determinación N° (folios 4211 a 4222) se debe indicar que la recurrente no ha presentado medios probatorios adicionales que acrediten la debida sustentación de dichos importes entregados por concepto de asignación o bonificación por educación, conforme a las normas y criterios jurisprudenciales expuestos.

Que por lo expuesto, se tiene que la recurrente no ha sustentado los importes otorgados por concepto de asignación o bonificación por educación, en los meses acotados, al no haber cumplido con uno de los requisitos necesarios para considerar a dicha asignación como un concepto no remunerativo, según el inciso f) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS y artículo 7 de su reglamento, con excepción de la trabajadora , y considerando que se tratan de sumas de dinero percibidas por los trabajadores producto de su relación laboral, las cuales podrían disponer libremente, se concluye que nos encontramos ante un concepto remunerativo en los términos del artículo 6 de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, sujeto a las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, corresponde mantener el reparo efectuado por la Administración y por lo tanto confirmar la apelada en este extremo.

Que cabe indicar que habiéndose procedido a mantener el reparo efectuado en cuanto al monto por educación entregado de los trabajadores indicados en el citado Anexo N° 3 a las citadas resoluciones de determinación, y levantado el reparo respecto de la trabajadora Vela por el importe de S/ 1 000,00; la Administración deberá efectuar la reliquidación de la Resolución de Determinación N° girada por Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de febrero de 2011.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente, en el sentido que la Administración incurre en error al señalar que este concepto tiene carácter remunerativo porque no cumple con los requisitos de ocasionalidad en el marco del inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS aplicable a las gratificaciones extraordinarias, toda vez que cuando existe un convenio colectivo no se debe analizar el aludido requisito, se debe señalar en primer término que conforme se ha indicado el aspecto controvertido que se analiza es que si las asignaciones por educación materia de reparation son conceptos remunerativos, y si se encuentran comprendidas en la excepción prevista en el inciso f) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS, y si bien la Administración señala que la recurrente no ha cumplido con el requisito de ocasionalidad en el marco del inciso a) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS, ello se realizó como la contestación de los argumentos de la recurrente en su escrito de reclamación (folio 4303/reverso); que de otro lado es del caso indicar que de acuerdo a lo señalado en esta instancia, la recurrente no acreditó la vigencia de dichos convenios, y aun cuando sea válida la vigencia de dichos convenios, tendría q haber acreditado el requisito de la ocasionalidad, por lo que carece de sustento lo señalado por la recurrente.

Que respecto a lo señalado por la recurrente sobre que no existe norma legal que establezca que deben presentarse determinados medios probatorios a fin de sustentar el destino del beneficio otorgado, y que ha cumplido con presentar medios probatorios que permiten sustentar el beneficio, cabe advertir que tal como lo establece la Resolución N° 01576-1-2013, el sistema de valoración de la prueba conocido como de libre convicción o sana crítica permite al juzgador basar "su decisión (convicción) en la evaluación racional del conjunto de los medios probatorios aportados al proceso", siendo que de la evaluación realizada por este Tribunal a los documentos presentados por la recurrente, se tiene que por algunos de los trabajadores observados no se ha acreditado la asignación por educación otorgada a dichos trabajadores, conforme a las consideraciones expuestas anteriormente, esto es, que los documentos presentados fueron emitidos en períodos distintos al acotado, no señala a qué periodo o año corresponde la información, o no precisa el año que corresponde, entre otros; y respecto de otros trabajadores la recurrente no ha presentado los medios probatorios pertinentes, limitándose a señalar que los hijos de los trabajadores en edad escolar se encuentran registrados en su base de datos de acuerdo a la

Z Q J G K Y



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

correspondiente partida de nacimiento que acredite su edad, y en el caso de una trabajadora se ha acreditado ante esta instancia la debida sustentación de dicha asignación, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente sobre que la Administración debió desplegar acciones pertinentes para alcanzar la verdad material, como realizar cruces de información con la , y que corresponde a la Administración la carga de la prueba, cabe señalar que corresponde a la recurrente acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en el inciso f) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS, a fin de sustentar el carácter no remunerativo de los importes otorgados a sus trabajadores, lo que no ha sucedido en el caso de autos, debiendo precisarse además que no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros; y en todo caso, según lo previsto en el numeral 7 del artículo 87 del Código Tributario, es obligación de los contribuyentes conservar los documentos y antecedentes de las operaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, por lo que señalado por el recurrente en este extremo no resulta atendible y en ese sentido, no resultan atendibles las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 07735-3-2008, 01559-3-2011, 15295-2-2010, 07827-1-2008, 02728-5-2012 y 08974-3-2009 invocadas por la recurrente.

Gratificaciones extraordinarias

Que la recurrente señala que no todo ingreso que perciba el trabajador en la medida que sea como contraprestación por los servicios prestados es considerado remuneración, concepto último que tiene un carácter restrictivo; agrega que las gratificaciones extraordinarias se encuentran excluidas de la remuneración computable para el cálculo de la base imponible de las Aportaciones a Essalud, de acuerdo con el inciso a) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS, la misma que establece dos requisitos para que califique como tal, la ocasionalidad en el pago del beneficio y la liberalidad en la entrega, tal como lo ha señalado la Resolución Nº 18554-1-2011 y en la Sentencia recaída en el Expediente Nº 8006-2010 de 8 de abril de 2011 emitida por la Primera Sala Laboral Permanente de la Corte Superior de Lima, asimismo invoca las sentencias de Casación Nº 2610-2009-LIMA y 555-2006-Cono Norte de Lima, siendo que la primera ha señalado que para que una gratificación extraordinaria adquiera naturaleza remunerativa debe ser consecutivamente entregada por la misma razón (requisito de la "ocasionalidad"), y la última señala que la liberalidad es toda entrega que se realice a título de gracia, pura simple e incondicional.

Que agrega que liberalidad implica que la empresa no asume obligación previa con los trabajadores tal como se ha señalado en los Expedientes N° , lo que ha sucedido en el caso de autos; asimismo, agrega que la autoridad de trabajo ha indicado que una liberalidad implica la entrega de un determinado concepto que no guarda relación con los criterios de productividad o con las características de la labor, y no sea un pago habitual o que siéndolo, esté vinculado a un evento que justifique su entrega; añade que tal como se ha señalado en la Resolución Nº 07840-3-2010 en el caso de gratificaciones extraordinarias, es irrelevante el motivo por el cual se entregan dichas gratificaciones en la medida que responde a un acto de liberalidad, es decir, un acto voluntario al cual no está previamente obligado.

Que por lo expuesto, señala que sin perjuicio de los argumentos específicos respectos a los bonos observados, alega que estos no tienen naturaleza remunerativa, sino que constituyen gratificaciones extraordinarias, caracterizadas por constituir actos de liberalidad, precisamente por la ausencia de disposición legal o acuerdo contractual suscrito con los trabajadores al inicio de su relación laboral que establezca la obligación del Banco de entregar dicho beneficio, y porque cumple con el requisito de la "ocasionalidad" descartándose algún rasgo de potencialidad permanente de obtener dicho beneficio por parte de cada trabajador de manera repetida.



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

Que por su parte, la Administración señala que bajo el rubro de gratificaciones extraordinarias, la recurrente otorgó diversos montos a sus trabajadores los cuales a su vez comprenden los siguientes conceptos: bonos de ingreso, bonos de excelencia, premios de reconocimiento, bonos por instalación, bono por traslado, bono por retención, bono de rotación, premios de campaña y otros conceptos extraordinarios, sin embargo, estos califican como conceptos remunerativos en atención al artículo 6 de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral y como tal debe ser considerado como base de cálculo de la Aportación a ESSALUD. Precisa que la recurrente no cumple con los requisitos de liberalidad y ocasionalidad indicados en el inciso a) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS.

Que de los Anexos 2 y 4 a las resoluciones de determinación impugnadas (folios 4120 a 4200/reverso y 4223), se tiene que la Administración adicionó a la base imponible de las Aportaciones a ESSALUD de los períodos enero a diciembre de 2011 el importe total de S/ 1 563 684,00 abonados por la recurrente a determinados trabajadores por concepto de gratificaciones extraordinarias, consignando como sustento los Requerimientos N° y como base legal los artículos 6 y 7 del Decreto Supremo N° 003-97-TR, los artículos 19 y 20 del TUO de la Ley de CTS, y el artículo 6 de la Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, entre otros.

Que de autos se tiene que mediante el Punto 6 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 3937 y 3938/reverso), la Administración indicó que de acuerdo a la información declarada en el Formulario PDT 601 - Planilla Electrónica de los períodos enero a diciembre de 2011, se detectó la entrega de diversos importes por un total de S/ 1 898 821,59 por concepto de gratificaciones extraordinarias a favor de varios trabajadores, de acuerdo al detalle del Anexo N° 3 adjunto (folios 3898 a 3933), por lo que requirió a la recurrente que sustentara la naturaleza y cuantía de los importes otorgados a los trabajadores por concepto de gratificaciones extraordinarias, para lo cual debía informar por escrito los motivos por cuales no los afectó a las Aportaciones a ESSALUD y presentar la documentación sustentatoria correspondiente, así como la metodología para su cálculo.

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° (folios 3811 a 3829/reverso y 3854 a 3865), la Administración dio cuenta de los escritos y documentación presentada por la recurrente, concluyendo que los conceptos otorgados por esta bajo el concepto de gratificaciones extraordinarias por el monto de S/ 1 587 233,80 (folio 3829/reverso) constituye concepto remunerativo; precisa que la recurrente no ha cumplido con los requisitos establecidos en el inciso a) del artículo 19 de la Ley del CTS para considerarlo como un concepto no remunerativo y por ende no gravado con las Aportaciones a ESSALUD, procediendo a realizar el reparo respectivo.

Que mediante el Requerimiento N° (folio 3714), emitida al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración indicó que la recurrente presente sus observaciones a los reparos efectuados mediante, entre otros, al Requerimiento N° con documentación fehaciente a efectos que se evalúe su contenido y acreditación, y de ser el caso presente las declaraciones juradas rectificadorias respectivas; siendo que mediante el Punto 3 del resultado al referido requerimiento (folios 3638 a 3696), la Administración dejó constancia de lo indicado y de la documentación presentada por la recurrente, y del reconocimiento parcial efectuado por la recurrente por el importe de S/ 23 550,00 mediante la presentación de las declaraciones rectificadorias del PDT 601 de los períodos abril, y octubre a diciembre de 2011 de 22 de octubre de 2014 según anexos 2, 4 y 6 adjuntos (folios 3625, 3628, 3635 y 3636), procediendo a mantener los reparos por el monto de S/ 1 563 683,80.

Que como se aprecia de los anexos a las resoluciones de determinación impugnadas, la Administración efectuó reparos por diversos conceptos relacionados a gratificaciones extraordinarias, por lo que a continuación se procederá a analizar cada uno de ellos, a fin de determinar si los reparos se encuentran conforme a ley.



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

a) Bono de ingreso

Que la recurrente señala que el bono de ingreso otorgado a alguno de sus trabajadores califica como gratificación extraordinaria pues cumple con los requisitos para ser calificado como tal, toda vez que ha sido otorgado a título de liberalidad y de forma extraordinaria por única vez a aquellos trabajadores que ingresaron a la compañía; agrega que contrariamente a lo señalado por la Administración, no existe una contraprestación de la fuerza de trabajo ni una puesta a disposición de esta, pues se entrega independientemente de las labores que realice el trabajador, e incluso con independencia del inicio de la relación laboral, toda vez que se trata de potenciales trabajadores, y que el hecho que ingrese a planilla el trabajador no lo convierte en obligatorio para el empleador

Que agrega que el carácter de unilateral y extraordinario no se pierde por el hecho de haberse consignado en el contrato como condición la permanencia del trabajador la entrega de dicho bono, y si bien su entrega se menciona en el contrato o en el documento "modificaciones de condiciones laborales", ello no implica que pierda su carácter liberal, pues dicha característica debe analizarse en función a la motivación que tiene el empleador cuando decide otorgar la gratificación y no al momento de formalizarse en un documento.

Que mediante escrito de alegatos, la recurrente reitera similares argumentos a los esbozados en su recurso de reclamación, e invoca la Resolución N° 08315-8-2017, precisando que en su caso cumple con los requisitos para calificar el bono de ingreso como gratificación extraordinaria, pues su finalidad no es contraprestativa, ni periódica toda vez que son entregados solo con motivo de la incorporación de nuevos trabajadores a la planilla, y ha sido otorgado libremente por la empresa sin que exista una obligación de por medio.

Que la Administración señala los conceptos observados bajo la denominación "bono de ingreso" constituyen concepto remunerativo afecto a las Aportaciones a ESSALUD, toda vez que fueron otorgados a los trabajadores en contraprestación a los servicios que estos brindarían, y respecto de los cuales se encontraba obligado a entregar conforme se puede verificar de los documentos presentados, siendo además que la recurrente admite que tales montos se entregaron como condición de permanencia; agrega que si bien la regularidad de la entrega no ha sido cuestionada, al no cumplir la característica de la liberalidad no se cumplen con los requisitos para considerarlo como no remunerativo. Asimismo, mediante escrito de alegatos, invoca la Resolución N° 08315-8-2017.

Que de acuerdo con el mencionado inciso a) del artículo 19 del mencionado TUO de la Ley de CTS, establece que no se consideran remuneraciones computables, entre otros, las gratificaciones extraordinarias u otros pagos que perciba el trabajador ocasionalmente, a título de liberalidad del empleador o que hayan sido materia de convención colectiva, o aceptadas en los procedimientos de conciliación o mediación, o establecidas por resolución de la Autoridad Administrativa de Trabajo, o por laudo arbitral. Agrega dicha norma, que se incluye en este concepto a la bonificación por cierre de pliego.

Que conforme a lo señalado precedentemente mediante el citado Punto 6 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 3937 y 3938/reverso), la Administración solicitó a la recurrente que explicara por escrito, la naturaleza y cuantía de la entrega de los importes por concepto de gratificaciones extraordinarias de acuerdo con lo detallado en el Anexo N° 3 adjunto (folios 3898 a 3933), siendo que mediante escritos de descargos de 28 de noviembre de 2013 y 1 de agosto de 2014 (folios 3755, 3783 y 3784/reverso), la recurrente señaló, entre otros, respecto a los montos otorgados por concepto de bono de ingreso, que se trataba de un concepto extraordinario que fue entregado por única vez a trabajadores que ingresaron a planilla, cuyo pago se realizó en una sola cuota con excepción de dos trabajadoras, a las cuales se les entregó el monto en dos armadas a cada una. Agrega que ello es una práctica usual en el mercado, y constituye una liberalidad del empleador, y que a efecto de sustentar ello adjuntaba medios probatorios



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

pertinentes.

Que mediante el Punto 6 del Anexo Nº 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 3854 a 3865), se observa que la recurrente dio cuenta de los escritos y documentación presentados por la recurrente, concluyendo que los importes entregados a los trabajadores detallados en el Anexo N° 10.1 adjunto (folio 3796) constituyen conceptos remunerativos, toda vez que, se otorgaron como retribución de los servicios prestados, y además son de libre disposición, de acuerdo al artículo 6 del TUO del Decreto Legislativo N° 728.

Que agrega que de acuerdo a los medios probatorios presentados, dichos bonos constituyen un incentivo que ofrece el empleador para que los trabajadores potenciales acepten pertenecer a la planilla de la empresa, incentivo que representa una obligación para el empleador que nace como consecuencia de la incorporación del trabajador a la planilla de la empresa; y que también dicho bono puede encontrarse condicionado a requisitos de permanencia como es el caso de la trabajadora

por lo que la entrega de dichos bonos no constituyen una liberalidad del empleador, por cuanto este último se encontraba obligado a su entrega al momento que el trabajador se incorporó a la empresa independientemente de la fecha de pago (al mes de ingreso, a los 2 meses o al año) y a su vez dichas entregas son de libre disposición del trabajador, en consecuencia, no se encuentra sujeta al alcance del inciso a) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS.

Que mediante el Anexo Nº 1 del Requerimiento N° (folio 3714), la Administración indicó que la recurrente presente sus observaciones con relación, entre otros, al reparo materia de análisis, con documentación fehaciente a efectos que se evalúe su contenido y acreditación.

Que la recurrente mediante escrito de descargos de 22 de octubre de 2014 (folios 3615 y 3616), señaló, entre otros, que el concepto observado había sido otorgado a título de liberalidad al ser otorgado por una decisión y compromiso unilateral de la empresa independientemente que se haya consignado en el contrato de trabajo o en el documento denominado "condiciones de ingreso", y de la contraprestación de labores pues precisamente, dichos bonos se otorgan a potenciales trabajadores; asimismo se otorgaron de forma ocasional al haber sido entregado como consecuencia de una situación excepcional, esto es, el inicio de una relación laboral, e independientemente de la modalidad de pago (en una, dos o tres partes).

Que mediante el Punto 3 del Anexo Nº 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 3670 a 3696), la Administración da cuenta de los escritos y documentación presentada por la recurrente, concluyendo que se mantienen los reparos toda vez que, el bono de ingreso no constituye una liberalidad del empleador, en consecuencia, no se encuentra bajo el alcance del inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS.

Que de acuerdo con el Anexo N° 10.1 al Resultado del Requerimiento N° y Anexo N° 3 de las resoluciones de determinación impugnadas (folios 3796 y 4209 a 4222), se observa que la Administración efectuó el reparo respecto de los períodos febrero, julio, agosto, setiembre, noviembre, diciembre de 2011 de los siguientes trece trabajadores:

Que obra en autos una directiva de procesos de la recurrente denominada "Otorgamiento de gratificaciones extraordinarias" (folios 3552 a 3554), siendo que en el rubro "definiciones" se define al bono de ingreso como la asignación de una gratificación extraordinaria y única, dirigida a aquellos postulantes seleccionados que sean identificados con alto potencial, según el proceso de selección, y agrega que dicho bono tiene como finalidad compensar la decisión de ingreso a Scotiabank; asimismo, dicha directiva en el rubro "gratificaciones extraordinarias", señala que en general para las condiciones y parámetros utilizados para el cálculo del valor de la gratificación extraordinaria estarán



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

sujetas al tipo de bono a ser entregado, pues la naturaleza y finalidad pueden ser diferentes, y que aquellas son entregadas por única vez al colaborador beneficiado, siendo que un tipo de gratificación extraordinaria es el bono de ingreso.

Que ahora bien, en cuanto a los trabajadores

según da cuenta la Administración en el Resultado del Requerimiento N° (folio 3672), aquellos tienen como fecha de ingreso a laborar los períodos noviembre, diciembre, julio, agosto, setiembre, febrero y noviembre de 2011, respectivamente, lo que coinciden con el mes del pago de dicho bono, de acuerdo a las Boletas de Pago de los referidos trabajadores (folios 543, 549, 552, 566, 583, 584 y 586), siendo que a mayor abundamiento los montos observados son los que figuran en las referidas boletas de pago¹⁴.

Que asimismo, respecto de cada uno de los trabajadores mencionados en el párrafo anterior, la recurrente también presentó los documentos denominados "Condiciones de ingreso" (folios 814, 816, 817, 820, 821 y 834 a 837) en el que consignan, entre otros, los datos personales del trabajador, los datos del puesto de trabajo, tipo de contratación, la remuneración fija y la referencia a un monto por bono de ingreso a quien la recurrente también denomina "signing bonus"; así como las fechas de ingreso del trabajador, las cuales coinciden con los períodos de ingreso indicados en el párrafo anterior.

Que adicionalmente, en cuanto al trabajador , cuya fecha de ingreso se produjo en el mes de setiembre de 2011, obra a folio 3538, el correo electrónico de fecha 23 de setiembre de 2011, de parte de personal de la recurrente que da cuenta que aquel está ingresando con un bono de ingreso por un monto de S/ 8 000,00.

Que de otro lado, en lo referido a los trabajadores

, cuyas fechas de ingreso a laborar se produjeron en los períodos julio y noviembre de 2011, respectivamente, se aprecia que los bonos de ingreso fueron cancelados en los meses siguientes, esto es, agosto y diciembre de 2011, conforme se aprecia de las Boletas de Pago y es aceptado y no cuestionado por la Administración (folios 546, 589 y 3672); asimismo, obra en autos los documentos denominados "Condiciones de ingreso", de los citados trabajadores (folios 815 y 840) en el que consignan, entre otros, los datos personales del trabajador, el monto de la remuneración fija y del bono de ingreso, así como las fechas de ingreso anteriormente indicadas, entre otros.

Que en cuanto a la trabajadora , obra en autos el documento denominado "Condiciones de ingreso" (folios 823 y 824) en el que se señala, entre otros, la fecha de ingreso de la trabajadora (febrero de 2011), el monto del bono de ingreso ascendente a S/ 30 800,00, el cual sería dividido en dos partes iguales que se entregarían al ingreso, y posteriormente a los 6 meses, datos que concuerdan con las boletas de pago de febrero y setiembre de 2011 (folios 579 y 580) y es aceptado por la Administración (folio 3672).

Que respecto de los trabajadores obran a folios 3549 y 3550, los documentos denominados "Condiciones de ingreso" en el que consignan, entre otros, los datos personales del trabajador, la fecha de ingreso (4 de octubre de 2011 para el caso de los dos), la remuneración fija y el bono de ingreso por el monto de S/ 800,00 cada uno. Asimismo obra a folio 813/reverso, un correo electrónico del Jefe de Reclutamiento y Selección de 24 de octubre de 2011 dirigido a señalando que como se recordará los trabajadores laboraron en hasta el 23 de setiembre de 2011, e ingresaron a laborar al banco el 4 de octubre del mismo año, y a quienes se les otorgará un bono de ingreso; siendo que posteriormente de acuerdo a los correos electrónicos de coordinación internos, dicha instrucción es aprobada y se acuerda incluirlo en la planilla de noviembre de dicho periodo (folios 586 y 813).

¹⁴ Cabe indicar que el importe de los montos otorgados por concepto de bono de ingreso a los trabajadores es un hecho no discutido por las partes.



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

Que de otro lado, en cuanto a la trabajadora obra a folios 838 y 839, el contrato a tiempo indeterminado de fecha 2 de setiembre de 2010 suscrita por aquella y la recurrente, siendo que en la cláusula quinta se indica que el Banco acuerda la entrega, por única vez, de una gratificación extraordinaria con motivo del inicio de las actividades del Funcionario (trabajadora) por la suma de \$50 000,00 brutos pagaderos en tres armadas: \$20,000, 00, \$15 000,00 y \$15 000,00 en setiembre de 2010, febrero y agosto de 2011, respectivamente, y que las partes acuerdan que la percepción de cada uno de los montos mencionados anteriormente se efectuará en las fechas establecidas, y siempre que el funcionario mantenga vínculo laboral con el Banco. Asimismo, se aprecia que la fecha de ingreso de labores se produjo en el mes de setiembre de 2010 (folio 3672), y de acuerdo a las Boletas de Pago de los periodos febrero y agosto de 2011 el bono de ingreso fue pagado en los referidos meses por los montos de S/ 42 975,00 y S/ 42 255,00, cada uno (folios 587 y 588).

Que de la evaluación de los medios probatorios presentados por la recurrente se tiene que estos cumplen con la característica de ser gratificaciones extraordinarias, por ser de carácter liberal, y otorgado de forma extraordinaria, dado que no se encuentran vinculados a la prestación de servicios del personal, sino han sido otorgados por única vez, teniendo como motivo un hecho ajeno a la prestación de servicios propiamente, el inicio de una relación laboral. Cabe resaltar que si bien se advierte que en algunos casos, las gratificaciones extraordinarias se pagaron en el mes que los trabajadores ingresaron a laborar, en otros casos el monto del bono establecido se realizó en posteriores fechas luego del inicio de la relación laboral y/o en otro caso adicionalmente se indicó expresamente en el contrato de trabajo, sin embargo, dichas situaciones no implicaron que se realizara un pago mayor al establecido por el empleador, ni que dichos hechos desvirtúen su carácter liberal de acuerdo al caso en concreto, considerando para ello el análisis conjunto de las pruebas presentadas.

Que por lo antes expuesto, debe concluirse que el concepto analizado no tiene la calidad de remunerativo en el marco del inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS antes citada, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar este extremo de la resolución apelada.

Que estando a lo expuesto, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los argumentos de la recurrente.

Que cabe precisar que la Resolución N° 08315-8-2017 invocada por la Administración, es un caso distinto al de autos, en el que si bien se analizó la procedencia de gratificaciones otorgadas por un contribuyente a favor de sus trabajadores, del análisis que realizó este Tribunal se estableció que no se acreditó que podrían calificar como gratificaciones extraordinarias dado que no se encontraba acreditado en autos que los montos entregados al personal correspondiesen a un incentivo para el ingreso o reintegro a determinada área de la empresa, pues tales bonos se entregaban de manera periódica, por lo que incumplía con uno de los requisitos para ser calificada como gratificación extraordinaria, y si bien se indicó en dicho caso que la contribuyente no había presentado documentación que acreditara que las personas eran solo candidatos y no trabajadores, ello se respondió debido a lo manifestado por aquella recurrente; no siendo ese el motivo por el que se mantuvo el reparo; por lo que carece de sustento lo alegado por la Administración.

b) Bonos de excelencia

Que respecto al bono de excelencia la recurrente indica que, tal como se ha señalado en la Resolución N° 10569-3-2012, en el caso de gratificaciones extraordinarias es indiferente la intención de la persona que las otorga dado que responden a un acto de liberalidad, en consecuencia, es contradictorio que se le solicite documentación que sustente el motivo de la entrega; agrega que dichos bonos fueron otorgados de forma extraordinaria y liberal a sus trabajadores sin que medie una contraprestación de labores, así



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

como fueron otorgados en un único pago, por lo que no cuenta con un convenio de modificaciones de condiciones laborales.

Que señala que no existe una norma que exprese cuáles son los medios probatorios que permitan sustentar que una gratificación califica como extraordinaria, no obstante ello, presentó como medios probatorios correos electrónicos de coordinación entre personal de su compañía, así en el caso de , los correos electrónicos indican expresamente que se trata de un bono extraordinario y/o a título de liberalidad; agrega que, la Administración en etapa de reclamación presume que de acuerdo al correo electrónico de 17 de mayo de 2011 dicho bono habría sido otorgado de forma semestral al mismo trabajador, sin embargo, no verifica si efectivamente dicho bono ha sido otorgado de dicha forma.

Que añade que en el caso de el bono fue entregado a efectos de recompensar su contribución a los resultados del Banco, por única vez y excepcionalmente, con independencia del pago del bono de productividad que le correspondía como recompensa por cumplir las metas y objetivos individuales y normales asignados a cada trabajador, por lo que se trata de un acto de liberalidad del empleador; indica que contrariamente a lo señalado por la Administración, los bonos observados tienen una naturaleza distinta que los bonos , y que en el caso negado que se considere como un bono por productividad, debe tener en cuenta el criterio vertido por la Corte Suprema en la Casación N° 1465-2012, el cual señala que el bono de productividad no tiene carácter remunerativo.

Que mediante escrito de alegatos señala similares argumentos a los esbozados anteriormente, esto es, que los bonos entregados a su personal fueron entregados de forma extraordinaria y en una sola oportunidad, conforme lo acreditó con los correos electrónicos presentados en los que se indica la entrega a título de liberalidad, por lo que cumple con el criterio señalado por el Tribunal Fiscal para que se califique como gratificación extraordinaria.

Que la Administración señala que los conceptos otorgados a algunos trabajadores bajo la denominación "bonos de excelencia" tienen naturaleza remunerativa; agrega que la recurrente no sustentó que se traten de gratificaciones extraordinarias otorgadas al amparo del inciso a) del artículo 19 de TUO de la Ley de CTS, pues la sola presentación de correos electrónicos respecto de algunos trabajadores, tales como (de quien no se presentó ningún sustento), no permite verificar las características de dichos bonos, y en cuanto al trabajador se trata de un importe otorgado por sobrecumplimiento de metas.

Que mediante escrito de alegatos agrega que la recurrente no acreditó los motivos por los cuales se hizo entrega de los bonos de excelencia, sino que entregó dichos bonos sin exigencia o liquidación alguna, e invoca la Resolución N° 3974-4-2014.

Que conforme lo señalado precedentemente, para determinar que un concepto tenga la calidad de no remunerativo en el marco del inciso a) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS, debe verificarse que la finalidad con la que se otorga dicho beneficio no sea directamente contraprestativa, que su entrega no sea periódica y que sea entregada libremente o que haya sido materia de convención colectiva, aceptadas en los procedimientos de conciliación o mediación, establecidas por resolución de la Autoridad Administrativa de Trabajo, o por laudo arbitral.

Que al respecto, este Tribunal en la Resolución N° 18554-1-2011, ha establecido que para determinar que un concepto no tenga la calidad de remunerativo en el marco del inciso a) del artículo 19 del Decreto Supremo N° 001-97-TR, debe verificarse lo siguiente: 1) la finalidad con la que se otorga dicho beneficio no sea directamente contraprestativa, 2) su entrega no sea periódica y 3) sea entregada libremente o que haya sido materia de convención colectiva, aceptadas en los procedimientos de conciliación o mediación, establecidas por resolución de la Autoridad Administrativa de Trabajo, o por laudo arbitral.



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

Que a mayor abundamiento, es preciso indicar que Jorge Toyama, señala que, cuando se hace referencia al inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS, “*la exclusión legal atiende al carácter extraordinario y liberal de la gratificación. De esta manera se prevén dos elementos relevantes, de un lado lo ocasional, y de otro lado, el carácter acontraprestativo, estamos ante una suma que se concede con prescindencia de la prestación de servicios del trabajador (...). En nuestra opinión la gratificación extraordinaria no debe tener relación con los servicios del trabajador. Si por ejemplo se entregara una gratificación extraordinaria por productividad o logro de metas, estaríamos ante un concepto que se abona por los servicios del trabajador, esto es, con el carácter contraprestativo descrito en el artículo 6° de la LPCP, y por tal razón ante una remuneración. No debemos olvidar que estamos ante gratificaciones gratuitas que se entregan por hecho absolutamente ajenos a la relación laboral*”¹⁵.

Que en el mismo sentido, Mónica Pizarro señala en cuanto al requisito de la liberalidad que: “*Nuestra normativa no nos brinda mayores datos para determinar cuáles son los elementos que debe reunir un pago para ser calificado como liberalidad. No obstante, la doctrina nacional y extranjera coincide en señalar que el elemento principal que caracteriza a las prestaciones otorgadas a título de liberalidad es “la no contraprestatividad” del pago”... “Por tanto, para que una prestación sea considerada una “liberalidad”, esta no podrá guardar relación con criterios de productividad o con las características de la labor desarrollada...*”¹⁶.

Que asimismo, con relación a las liberalidades, Arce Ortiz señala que “*cuanado las percepciones económicas entregadas al trabajador no tienen un motivo específico, la “vis atractiva” (presunción de salariedad) opera con todo su poder (...) por dichas entregas alguien podría decir que se encuentran en un acto de liberalidad o de regalo, no obstante, en el Derecho del Trabajo, la teoría del acto gratuito es de aplicación restrictiva. En el contrato de trabajo, juega una presunción de onerosidad de cualquier percepción económica, lo que obliga al empleador a sustentar en algún motivo su acto de liberalidad*”, y agrega que “*todas las liberalidades tienen una causa de atribución específica. Y ello es importante, porque resalta la característica excepcional de las entregas gratuitas en el Derecho del Trabajo. La liberalidad no puede entenderse como un acto incausado del empresario (...). Bastaría con que el empresario diga: “estos 100 soles los entrego por concepto de liberalidad”, para que queden fuera del concepto remunerativo. El regalo o donación por sí mismos, no son causas válidas a efectos de excluir los montos otorgados del concepto remunerativo. Por el contrario, al no existir causa, los 100 soles habrá que entenderlos como una retribución de la prestación personal del trabajador (...)*”¹⁷.

Que mediante escritos de descargos de 28 de noviembre de 2013 y 1 de agosto de 2014 (folios 3755 y 3783) al citado Punto 6 del Anexo Nº 1 del Requerimiento Nº _____ (folios 3937 y 3938/reverso), la recurrente señaló respecto al bono de excelencia, que este fue entregado a forma extraordinaria, en una sola oportunidad por el monto de S/ 3 500,00 y que no se trata de un concepto remunerativo de conformidad con el inciso a) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS.

Que mediante el Punto 6 del Anexo Nº 1 al Resultado del citado requerimiento (folios 3811 y 3854/reverso), la Administración dio cuenta de los escritos presentados y la documentación presentada por la recurrente, concluyendo que el importe entregado al trabajador detallado en el Anexo Nº 10.1 adjunto (folios 3796) se trataba de un concepto remunerativo, toda vez que si bien, la recurrente por política emite el documento “Modificación de Condiciones Laborales” en la cual autoriza y califica las entregas de dinero a los trabajadores y/o la carta de Recursos Humanos dirigida al trabajador en la que se formaliza la nueva posición del trabajador en el banco así como beneficios adicionales, en el caso de

¹⁵ TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge. “Remuneraciones, Rentas y la SUNAT” En: Revista Themis, Nº 42, año 2001, página 297.

¹⁶ PIZARRO DIAZ, Mónica. “La Remuneración. Enfoque legislativo, jurisprudencial y doctrinario”. Gaceta Jurídica, año 2018, página 81.

¹⁷ ARCE ORTIZ, Elmer. Derecho Individual del Trabajo en el Perú: Desafíos y deficiencias, Palestra, Lima 2008, pág. 335 y 360



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

no presentó tales documentos, siendo que el correo electrónico presentado como prueba documentaria no sustenta la naturaleza ni el motivo de la entrega del bono.

Que la recurrente mediante escrito de descargos de 22 de octubre de 2014 (folio 3615) al Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folio 3714) señaló, entre otros, que en cuanto al bono de excelencia, dicho concepto fue entregado de forma extraordinaria y por única vez a diversos trabajadores, por lo que no se cuenta con un Convenio de modificaciones de condiciones laborales el cual se elabora cuando se produce un cambio de puesto o un aumento de remuneración; precisa que si bien la Administración cuestiona los importes otorgados a

ellos resulta incorrecto, en el caso del primero menciona que el bono otorgado se encuentra acreditado con el correo electrónico del Jefe de Beneficios y Generalistas dirigido al Jefe de Planilla por el que se solicita el pago de un bono extraordinario; en el mismo sentido en cuanto a , indica que de acuerdo a los correos electrónicos presentados, se verifica que personal de su empresa solicita el pago de un bono extraordinario a título de liberalidad a favor de los referidos trabajadores.

Que en lo referido al trabajador la recurrente señala que entregó este concepto a efectos de recompensar su contribución a los resultados del Banco, esto es, una cifra récord en el cumplimiento de objetivos, evento extraordinario por encima de cualquier meta individual y normal asignada, por lo que dicho bono se trata de una liberalidad del empleador, adicional a la remuneración y bono de productividad que le correspondió.

Que mediante el literal b) del Punto 3 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 3664 a 3670/reverso) la Administración da cuenta de los descargos presentados por la recurrente; señala que si bien la recurrente por política emite un Convenio de modificaciones de condiciones laborales y/o Carta de Recursos Humanos dirigida al trabajador por entregas de bonos extraordinarios, en el caso materia de análisis no presentó tales documentos, precisando que respecto a los trabajadores . la recurrente tampoco presentó ningún otro documento adicional que permita identificar la naturaleza del concepto, ni explicó la naturaleza y motivo de las entregas recibidas, siendo que los correos electrónicos presentados por los referidos trabajadores no permiten verificar la naturaleza de las entregas calificadas por el contribuyente como gratificaciones extraordinarias. En cuanto a la trabajadora refiere que no presentó ningún sustento, por lo que concluye que dichos importes son conceptos remunerativos.

Que agrega en cuanto al trabajador , que la recurrente en su escrito de 28 de noviembre de 2013 señala que le corresponde un monto por bono por retención, pero posteriormente el 22 de octubre de 2014 lo incluye en el rubro de bono de excelencia; que de la revisión de la carta de fecha 1 de febrero de 2011, concluye que dicha gratificación está vinculada a la productividad pues se otorgó como recompensa del resultado obtenido por el trabajador (sobrecumplimiento de metas y buen desempeño), es decir, está directamente ligado al trabajo personal en relación de dependencia, en cuyo caso se ha desnaturalizado la esencia de gratificación extraordinaria, convirtiéndose en una modalidad de recompensa, y por ende, lo califica como concepto remunerativo, no encontrándose bajo los alcances del inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS.

Que en el caso de autos, la Administración señala que los bonos de excelencia son conceptos remunerativos, y que la recurrente no sustentó que se trataban de gratificaciones extraordinarias, las cuales están previstas en el inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS.

Que al respecto, conforme se aprecia del Anexo N° 3 del Resultado del Requerimiento N° y Anexos N° 3 y 4 de las resoluciones de determinación impugnadas (folios 3629 a 3634, 4209 a 4223 y 4150 a 4157/reverso) la Administración efectuó reparos por los períodos enero, febrero, mayo, junio y noviembre de 2011, por concepto de bono de excelencia al considerar que los



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

pagos otorgados a los trabajadores

tenían carácter remunerativo; no obstante, la recurrente cuestiona el presente reparo alegando que los citados pagos no constituyen conceptos remunerativos, toda vez que constituyen actos de liberalidad, conforme los correos electrónicos emitidos por personal de la recurrente en el que se solicitan el pago de un bono extraordinario a título de liberalidad a favor de los trabajadores

el monto fue entregado a efectos de recompensar su contribución a los resultados del Banco, por única vez y excepcionalmente, con independencia del pago del bono de productividad que le correspondía.

Que con relación al trabajador obra en autos un correo electrónico de 17 de mayo de 2011, dirigido por el Jefe de beneficios y generalistas al Jefe de planillas por el que aquél solicita que por el mes de mayo de 2011 se considere el pago de un bono extraordinario por el monto de S/ 6 000,00 a favor de dicho trabajador, el cual tendría una vigencia por 6 meses, por lo que dicho tema se estaría revisando nuevamente en noviembre de 2011 (folio 811); asimismo en cuanto a obra en autos, un correo electrónico de 13 de junio de 2011 remitido por coordinaciones entre personal de la recurrente por medio del cual se comunica la aprobación de una gratificación extraordinaria a favor del referido trabajador por el importe de S/ 5 369,00, teniendo en cuenta que correspondía a una liberalidad (folio 610); en el mismo sentido en el caso de

presentó un correo de 10 de mayo de 2011 por coordinaciones entre el personal de la recurrente y en el se solicita el apoyo para gestionar el abono del importe de S/ 4 000,00 a favor de la referida trabajadora, teniendo en cuenta que correspondía a una entrega a título de liberalidad (folio 609); que de la revisión de los medios probatorios mencionados se advierte que estos solo muestran las coordinaciones y aprobación entre personal de la recurrente a fin que realice el abono efectivo a favor de los referidos trabajadores y por los mencionados importes por concepto de gratificaciones extraordinarias; y si bien en el caso de los dos últimos trabajadores los correos aludidos mencionan que la entrega de dichos importes correspondían a una liberalidad, la recurrente no ha aportado medios probatorios adicionales y suficientes que de manera razonable y suficiente permitan sustentar lo indicado en dichos correos, esto es, que se trata de conceptos no remunerativos otorgados al amparo del inciso a) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS, por lo que procede mantener el reparo en este punto y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que en cuanto a la trabajadora que acrediten que el importe otorgado se encuentra bajo el supuesto contemplado en el inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS, habiéndose limitado a señalar en su recurso de apelación que otorgó un bono de excelencia a favor de la citada trabajadora, de forma extraordinaria y en una sola oportunidad por lo que no cuenta con un convenio de modificación de condiciones laborales, sin sustentar sus afirmaciones; por lo que procede mantener el reparo en este punto y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que con relación al trabajador obra en autos el correo electrónico de 9 de febrero de 2011, dirigido por el Jefe de Compensaciones y Generalista a en que se señala que de acuerdo a lo acordado, se solicita incluir un abono por concepto de gratificación extraordinaria por el monto de S/ 47 600,00 en el mes de febrero de 2011 a favor del citado trabajador (folio 725), y una Carta de fecha 1 de febrero de 2011 firmada por la Vicepresidenta de Recursos Humanos y dirigido a dicho trabajador (folio 726), en el que expresamente se indica “una parte importante de la experiencia laboral es recompensar a nuestros colaboradores por su contribución a los resultados

¹⁸ De acuerdo con los puntos i.3) e i.4) del Anexo N° 4 a los valores impugnados (folio 4121) la Administración da cuenta que los importes otorgados a sentido en cuanto a los trabajadores si bien en su escrito de 28 de noviembre de 2013 la recurrente señaló que este beneficio corresponde a “otros importes de forma extraordinaria”, posteriormente en su escrito de 22 de octubre de 2014 los incluye en el punto b) bono de excelencia, por lo que se remite al análisis de los importes otorgados a dichos trabajadores bajo el concepto de bono de excelencia.



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

del Banco. En tal sentido, nos es grato comunicarte que nuestra Gerencia General ha aprobado la suma de S/ 47 600,00, que recibirás como Gratificación Extraordinaria correspondiente al periodo 2010 (...)” y “será abonada en la planilla del mes de febrero de 2011. Este reconocimiento refleja tu contribución al sobrecumplimiento de metas de tu unidad en el periodo 2010”. Asimismo, obra en autos la Boleta de Pago del referido trabajador correspondiente al periodo febrero de 2011, que señala que dicho trabajador ocupa el puesto de gerente principal gestión y asesoría tributaria y en el rubro gratificación extraordinaria el monto referido (folio 582); que de la evaluación conjunta de los medios probatorios presentados y de lo señalado por la propia recurrente en su recurso de apelación, esto es, que dicho concepto fue entregado al citado trabajador a efectos de recompensar su contribución a los resultados del banco (folio 4674), se permite concluir que la recurrente decidió de manera unilateral otorgar una gratificación a su trabajador durante el periodo febrero de 2011, que se encontraba directamente vinculado con las labores que desempeñó en el año 2010 en el marco de su relación laboral con la recurrente, y que tuvo la particularidad de ser entregada por el reconocimiento al sobrecumplimiento de metas del área donde se encontraba el referido trabajador, por lo que la entrega de dicha gratificación no constituye una liberalidad, y por lo tanto no se encuentra comprendida en el inciso a) del artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicio, no habiendo desvirtuado la recurrente mediante otra documentación adicional su carácter remunerativo.

Que cabe precisar que a fin de que se considere a las gratificaciones o bonificaciones extraordinarias reguladas en el inciso a) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS como no afectas al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, tienen que cumplir con los tres requisitos a que se refiere la citada Resolución N° 18554-1-2011, por lo que, si no se ha cumplido con uno de estos, carece de relevancia analizar los siguientes, siendo que en el caso de autos, la recurrente no ha sustentado que el bono por excelencia corresponde a una liberalidad otorgada a favor de los citados trabajadores, sino que por el contrario se verifica que estos califican como contraprestativos y al haber sido de libre disposición del trabajador, califican como conceptos remunerativos, formando parte de la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, por lo que corresponde mantener el reparo en este punto y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que con relación al argumento de la recurrente en el sentido que la entrega asignada a I es excepcional, y con independencia de las condiciones de trabajo, esto es, con, independencia del bono de productividad que le correspondía como recompensa por cumplir las metas y objetivos individuales y normales asignados a cada trabajador, y que tienen una naturaleza distinta a los bonos MIPP que otorga, se debe indicar que de acuerdo a lo evaluado en esta instancia, se ha concluido que el monto entregado es contraprestativo por las labores efectuadas, siendo que la recurrente no ha aportado otra documentación adicional que acredite lo contrario, y toda vez que de acuerdo a los criterios anteriormente expuestos, es de cargo de la recurrente acreditar y documentar la naturaleza de los pagos efectuados a favor de sus trabajadores, carece de sustento lo alegado por la recurrente sobre el particular.

Que respecto a la Casación N° 1465-2012 invocada por la recurrente, se debe señalar que aquella solo es aplicable al caso concreto analizado en dicha resolución. Asimismo, en lo que corresponde al criterio de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10569-3-2012 y 07840-3-2010 invocadas por la recurrente, cabe indicar 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.

c) Bono de premios por reconocimiento

Que la recurrente señala que el referido bono no se entrega en función al desempeño de los trabajadores en la compañía ni en función a su sueldo, sino que se debe a una selección de los trabajadores que representan los valores institucionales del Banco para su asistencia a un evento internacional, que dichos trabajadores designados como *Star Performance* tienen la oportunidad de asistir a dicho evento junto con otros *Star Performance* de otros países pertenecientes a la misma casa matriz, y que por ello se les



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

entrega dicha gratificación extraordinaria que corresponde a una bolsa de viaje para cubrir los gastos de los referidos trabajadores, tal como se corrobora con el documento denominado "Responsabilidad Social en _____" agrega que en el supuesto negado que se considere que el bono es otorgado en función al cumplimiento de metas debe tomarse en cuenta el criterio vertido en la Casación Nº 1465-2012.

Que añade que el referido bono tiene carácter ocasional, puesto que ha sido otorgado en una sola oportunidad, precisando que de los medios probatorios presentados no se verifica que dicho bono haya sido entregado por más de un año consecutivo a un mismo trabajador; añade que contrariamente a lo señalado por la Administración, el monto otorgado por concepto _____ no tienen la misma naturaleza que el bono de excelencia, puesto que aquel si es otorgado por desempeño del trabajador, mientras que el bono materia de análisis es por la representación de los trabajadores a un evento internacional de reconocimiento de la casa matriz y tiene carácter extraordinario, precisamente vinculada al hecho de ganar un concurso y con ello la oportunidad de asistir a un evento internacional.

Que agrega que las gratificaciones extraordinarias no se desnaturalizan por encontrarse a libre disposición de los trabajadores, dado que ello no es una característica relevante para determinar que las sumas entregadas tienen la condición de extraordinarios, pues no ha sido previsto como tal por las normas legales.

Que mediante escrito de alegatos, la recurrente señala similares argumentos a los indicados en su recurso de apelación.

Que la Administración señala que se entregó a diversos trabajadores montos por concepto de premios de reconocimiento que califican como remunerativos, toda vez que califican como contraprestativos; agrega que dichos trabajadores fueron seleccionados de _____ trabajadores que recibieron el premio dinerario denominado _____ premios a los cuales la recurrente afectó con las aportaciones a Essalud, y que se otorgan por el reconocimiento de aquellos trabajadores que cumplieron con los cuatro pilares del _____ siendo uno de dichos pilares el cumplimiento de metas, lo que evidencia su carácter contraprestativo; agrega que el premio otorgado a _____ también califica como concepto remunerativo, dado que su entrega consistía en dinero de libre disposición pactada con periodicidad semestral por motivo de la promoción del trabajador en un lugar de trabajo distinto de su lugar de origen.

Que según el citado artículo 19 del mencionado TUO de la Ley de CTS, no se consideran remuneraciones computables, entre otros, a los siguientes conceptos: a) Las gratificaciones extraordinarias u otros pagos que perciba el trabajador ocasionalmente, a título de liberalidad del empleador o que hayan sido materia de convención colectiva, o aceptadas en los procedimientos de conciliación o mediación, o establecidas por resolución de la Autoridad Administrativa de Trabajo, o por laudo arbitral. Se incluye en este concepto a la bonificación por cierre de pliego; c) El costo o valor de las condiciones de trabajo; i) Todos aquellos montos que se otorgan al trabajador para el cabal desempeño de su labor o con ocasión de sus funciones, tales como movilidad, viáticos, gastos de representación, vestuario y en general todo lo que razonablemente cumpla tal objeto y no constituya beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador; y j) La alimentación proporcionada directamente por el empleador que tenga la calidad de condición de trabajo por ser indispensable para la prestación de servicios, las prestaciones alimentarias otorgadas bajo la modalidad de suministro indirecto de acuerdo a su ley correspondiente, o cuando se derive de mandato legal.

Que conforme lo señalado precedentemente, para determinar que un concepto tenga la calidad de no remunerativo en el marco del inciso a) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS, debe verificarse que la finalidad con la que se otorga dicho beneficio no sea directamente contraprestativa, que su entrega no sea periódica y que sea entregada libremente o que haya sido materia de convención colectiva,



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

aceptadas en los procedimientos de conciliación o mediación, establecidas por resolución de la Autoridad Administrativa de Trabajo, o por laudo arbitral.

Que en la Resolución N° 18554-1-2011, este Tribunal ha establecido que para determinar que un concepto no tenga la calidad de remunerativo en el marco del inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS, deben verificarse los siguientes requisitos: 1) la finalidad con la que se otorga dicho beneficio no sea directamente contraprestativa, 2) su entrega no sea periódica y 3) sea entregada libremente o que haya sido materia de convención colectiva, aceptadas en los procedimientos de conciliación o mediación, establecidas por resolución de la Autoridad Administrativa de Trabajo, o por laudo arbitral.

Que mediante escritos de descargos de 28 de noviembre de 2013 y 1 de agosto de 2014 (folios 3755, 3756 y 3783) al Punto 6 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° la recurrente señaló que entregó montos dinerarios a diversos trabajadores en base a diversos programas de reconocimiento, es así que, en cuanto a los trabajadores

señala que los montos observados tienen como motivo el programa – Propuesta de , y en cuanto a señala que el motivo es el programa ; añade que dichos programas son parte de una política empresarial, que tiene como finalidad premiar la excelencia en el desempeño, con independencia de su producción y remuneración, y que se otorgan una sola vez al año y a distintas personas, por lo que no tiene calidad remunerativa.

Que mediante el Punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3811, 3812 y 3855 a 3865), la Administración dio cuenta de los escritos presentados y la documentación presentada por la recurrente, concluyendo que los montos entregados a los trabajadores detallados en el Anexo N° 10.1 adjunto (folio 3796/reverso) se trataban de conceptos remunerativos; añade que de la evaluación de los medios probatorios tales como los Informes de Responsabilidad Social Corporativa de en el que se indica que por sexto año consecutivo se fortaleció la estrategia de reconocimiento a los mejores colaboradores con el programa el cual es una manera de reconocer y recompensar a los colaboradores por su contribución al logro de objetivos por el banco, según los 4 pilares del tales como cumplimiento de metas, excelencia en el servicio y puesta en práctica de valores institucionales, se observa que los montos otorgados se encuentran vinculados con la productividad, resultado que debe obtener el trabajador (como cumplimiento de metas y excelencia en el servicio), convirtiéndose en una modalidad de recompensa como lo califica el mismo contribuyente, y por ende, no constituye liberalidad sino que es directamente contraprestativo. Precisa que el hecho que sus pares voten por un trabajador no cambia el hecho que los importes entregados se realice en base a una evaluación de desempeño.

Que añade que de acuerdo al referido por sexto año consecutivo se fortaleció la estrategia de reconocimiento del por tanto, el programa ha sido otorgado a los trabajadores en más de dos años consecutivos, por lo que califican como gratificación ordinaria; concluyendo que los cinco trabajadores han recibido el y que representaron al banco en un evento internacional, hecho que no cambia la naturaleza del beneficio otorgado que es el reconocimiento al buen desempeño del trabajador en función al cumplimiento de metas, excelencia en el servicio, entre otros indicadores, no se encuentra bajo el alcance del inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS y constituyen conceptos remunerativos.

Que de otro lado, en cuanto al trabajador indica que de la revisión del correo de 16 de noviembre de 2011 se observa que, contrariamente a lo señalado por la recurrente, el bono otorgado al citado trabajador no corresponde al y que del análisis del PDT 601 - Planilla electrónica y documentación presentada se observa que la entrega corresponde a un bono de asignación mensual de S/ 700,00 durante el primer año, luego del cual el banco evaluará asignar el incremento de S/ 700,00 al sueldo básico según su desempeño, de lo expuesto, observa que el bono es un incremento mensual (su entrega es periódica) en la remuneración como retribución a la promoción o



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

ascenso del trabajador, por lo tanto, es contraprestativo, y no constituye una liberalidad por cuanto es un reconocimiento a las nuevas responsabilidades que asumirá el trabajador en una nueva plaza asignada, y que respecto a lo alegado por la recurrente que se trata de un gasto de alimentación, de acuerdo al artículo 6 del TUO aprobado por Decreto Supremo Nº 003-97-TR, ello demuestra aún más su naturaleza remunerativa, y en caso de tratarse de gasto de vivienda indica que ello no implica que se trate de un concepto no remunerativo, por lo que tampoco se trata de una condición de trabajo.

Que la recurrente mediante escrito de descargos de 22 de octubre de 2014 al Requerimiento Nº (folio 3614) indica, entre otros, que su grupo empresarial tiene como política realizar el programa el cual es un programa de reconocimiento en el que se premian a los trabajadores por razones vinculadas a metas y objetivos, por lo que son considerados como conceptos remunerativos bajo el concepto de sin embargo, de otro lado algunos trabajadores elegidos son premiados por representar los valores institucionales del Banco, elección realizada mediante votación de sus colaboradores y por decisión final de un jurado, por lo que no constituyen conceptos remunerativos, pues obedecen a cualidades personales de los trabajadores independientes del cumplimiento de sus labores; añade que estos trabajadores son designados como que tienen la oportunidad de asistir al evento internacional que organiza su casa matriz junto con otros de otros países y que el importe otorgado corresponde a una bolsa de viaje otorgada con ocasión de su asistencia a dicho evento; asimismo, indica que su entrega es ocasional, la cual debe evaluarse respecto al pago otorgado a cada trabajador y no respecto al programa que otorga, por lo que dichas entregas son actos liberal del empleador y extraordinario precisamente vinculado con el hecho de ganar un concurso y con ello la oportunidad de asistir a un evento organizado por la matriz.

Que mediante el Punto 3 del Anexo Nº 1 del Resultado del Requerimiento Nº (folios 3661 a 3696) la Administración da cuenta de los descargos y documentación presentada por la recurrente; concluyendo que de la evaluación de los medios probatorios procede mantener los reparos efectuados por las mismas consideraciones indicadas anteriormente, esto es, que se trata de un concepto remunerativo, y que no se trata de una gratificación extraordinaria pues no cumplen con las condiciones establecidas en el inciso a) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS.

Que conforme se advierte del Anexo Nº 3 del Resultado del Requerimiento Nº y Anexo Nº 3 del valor girado (folios 3796 y reverso, y 4210/reverso y 4222) la Administración efectuó reparos por concepto de bonos por concepto de en los períodos enero y noviembre de 2011, a favor de los trabajadores siguientes:

por considerar que tienen carácter remunerativo, otorgados por los montos de S/ 3 059,00, S/ 3 291,00, S/ 3 059,00, S/ 3 291,00, S/ 3 059,00 y S/ 4 200,00 respectivamente; no obstante, la recurrente cuestiona dicho repara alegando que los citados pagos no constituyen conceptos remunerativos, por no tener carácter contraprestativo pues no retribuyen los servicios prestados por los trabajadores sino que constituyen un acto de liberalidad y además no fueron pagos ocasionales.

Que de la documentación que obra en autos, en cuanto a los trabajadores

se observan los siguientes documentos: Correo electrónico masivo de la recurrente de 24 de enero de 2011 (folio 810) en el que se da cuenta de los siguientes ganadores , quienes partieron hacia donde abordarían un a fin de participar en el correo electrónico masivo de la recurrente de 20 de setiembre de 2011 (folio 809) cuyo asunto señala: ¿Cuál es la clave para ser un y se indica en el contenido que se adjunta una lista de candidatos por unidad y el detalle completo del proceso de elección sin embargo, no obra en autos dichos documentos adjuntos a los que se hace referencia.



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

Que asimismo, obra en autos documentos internos de la recurrente denominados propuesta de _____ y "recibos de abono en cuenta RR.HH" (folios 802 a 808), los cuales hacen referencia a los trabajadores mencionados precedentemente, la unidad organizacional a la que pertenecen, el puesto, un monto dinerario en el rubro propuesta, y se indica como antecedente que se trata de una _____ en función de los viáticos promedios que se otorgan al banco en el extranjero, asumiendo que son 6 días de crucero y dos personas acompañantes, cuyos importes se tratarían como gratificación extraordinaria, y serían abonados el 20 de enero de 2011, montos que coinciden con los señalados en los referidos recibos de abono.

Que de otro lado, se verifica el documento denominado

S.A.A." (folios 796 a 798), el cual señala en el Punto I. Reconocimiento de los esfuerzos, que una parte importante de la experiencia en trabajar para la recurrente es la manera de reconocer y recompensar a los colaboradores por su contribución al logro de objetivos, es así que en el año 2009, por cuarto año consecutivo se fortaleció la estrategia de reconocimiento con el Programa el mismo que busca reconocer a los mejores colaboradores, según los cuatro pilares del _____ : el cumplimiento de metas comerciales, la excelencia en el servicio al cliente externo e interno, el mejor soporte al negocio y la puesta en práctica de sus valores institucionales: integridad, respeto, dedicación, perspicacia y optimismo; agrega que para elegir a los ganadores _____ los gerentes del banco designan a los candidatos de sus áreas considerando el cumplimiento de las metas y objetivos, los miembros de cada área votan por el que consideran es el mejor candidato y se elige por mayoría de votos al representante del área. De los candidatos, la gerencia y un comité integrado por gerentes de diferentes áreas eligen a los ganadores finales quienes los representan en el evento internacional que organiza su casa _____ Así se señala que, en el año 2009, se reconoció localmente a 478 ganadores, de los cuales 308 fueron ganadores semestrales y _____ ganadores anuales, entre los ganadores anuales se reconoció de manera especial los _____ quienes viajaron con sus acompañantes durante 4 noches a bordo del Crucero Royal

Que asimismo, obra en autos el "Informe de responsabilidad social corporativa de _____ (folios 799 a 801), el cual indica que el _____ es el reconocimiento del esfuerzo de los _____ , así en el año 2011 por sexto año consecutivo se fortaleció la estrategia de reconocimiento a los mejores colaboradores con el programa _____ según los cuatro pilares del _____ la vivencia de los valores institucionales. Participan todos los colaboradores del país y cada año se premia a un aproximado de _____ entre ganadores semestrales y anuales de las diferentes categorías de premiación. En el 2011 un grupo de _____ representaron al Banco en el evento internacional de reconocimiento de la casa matriz y compartieron un inolvidable viaje con otros _____ del mundo.

Que de la evaluación de los medios probatorios que obran en autos se advierte que la entrega de dichos premios a favor de _____

_____ fueron otorgados en base al desempeño de cada trabajador en el marco de su relación laboral con la recurrente, toda vez que se encontraban vinculados con el Programa _____ el mismo que según el Informe de responsabilidad social corporativa de _____ es el reconocimiento a los mejores colaboradores con el citado programa según los cuatro pilares del _____ el cumplimiento de metas comerciales, la excelencia en el servicio al cliente externo e interno, el mejor soporte al negocio y la puesta en práctica de sus valores institucionales: integridad, respeto, dedicación, perspicacia y optimismo; y la vivencia de los valores institucionales; por lo que se aprecia que los montos otorgados se encuentran vinculados a la contraprestación de labores, siendo necesario precisar que si bien la recurrente alega en su escrito de apelación que dicho bono se entrega en función a una selección de trabajadores que representan los valores institucionales del Banco, aquella no ha adjuntado medios probatorios adicionales que sustenten dichas afirmaciones, pues de la revisión de los informes de responsabilidad social se aprecia que los mismos hacen referencia al Programa SEA respecto de los cuales del grupo de ganadores a dicho

Z R K



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

concurso, se eligió a los trabajadores indicados a fin de que asistan a un evento internacional, y si bien se aprecian correos electrónicos de 24 de enero y 20 de setiembre de 2011, y una Directiva de Procesos, dichos correos solo dan cuenta de los ganadores ; entre los que se mencionan a los trabajadores observados y se hace referencia a una lista de candidatos para ser y el proceso de elección (documentos que no obran en autos), y en cuanto a la referida directiva esta solo se limita a definir al premio por reconocimiento como aquel que se otorga por las aptitudes y actitudes del trabajador no vinculadas a las labores del trabajador, por lo que dichos documentos no sustentan las afirmaciones de la recurrente.

Que asimismo, se debe señalar que si bien ambas partes no discuten la asistencia a dicho evento internacional, conforme se ha indicado este premio se encuentra vinculado con la contraprestación de labores efectuadas, siendo que no se ha acreditado en autos que dichos bonos se otorguen por un motivo ajeno al programa del cual derivan, y si bien la asistencia a dicho evento pudo haber generado el gasto por concepto de viáticos (concepto no remunerativo de acuerdo al inciso i) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS), en el caso de autos, la recurrente solo se ha limitado a señalar que corresponde a una bolsa de viaje, adjuntado para tal caso documentos denominados propuesta de

“recibos de abono en cuenta RR.HH”, que resultan insuficientes, pues los mismos no corresponden a los montos observados, no tienen visto bueno de personal de la recurrente que apruebe estos, ni se verifica otro documentos adicionales que puedan otorgar certeza sobre lo alegado por la recurrente.

Que por lo tanto, se concluye que dicho concepto otorgado a los trabajadores en el marco de la relación laboral y de su libre disposición, constituye un concepto remunerativo en los términos del artículo 6 de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, afecto a las Aportaciones a ESSALUD, por lo que el reparo efectuado por la Administración se encuentra conforme a ley, y procede confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto al argumento de la recurrente acerca que dicho bono ha sido entregado de forma ocasional o extraordinaria, es decir, no ha existido habitualidad en su entrega por más de dos años consecutivos respecto de cada trabajador, se debe indicar que los requisitos que se deben cumplir a fin que dichas gratificaciones sean consideradas de carácter no remunerativo, son concurrentes, por lo que al no haberse acreditado el primer requisito, toda vez que conforme se ha señalado precedentemente, dicha entrega se encuentra vinculada con el rendimiento individual del empleado, carece de relevancia analizar el segundo requisito, esto es, la ocasionalidad de su entrega.

Que en cuanto al trabajador , obra en autos un correo electrónico de 25 de noviembre de 2011 (folio 780/reverso) dirigido por aquel a personal de la recurrente de la . cuyo asunto indica “bono de asignación ”, e indica que en su Boleta de octubre no apareció su bono de asignación, agrega que le iban a abonar S/ 4 200,00 (la primera parte), por los gastos ya que no es de y ha tenido que quedarse a vivir. Asimismo, obra en autos correos de comunicación interna entre personal de la recurrente (folio 780), en el que se señala que lo solicitado por el trabajador se regularizará a fin de mes. Adicionalmente, obra en autos el documento denominado “Modificación de condiciones laborales” de 1 de octubre de 2011 (folio 781) del referido trabajador en el que se señala, entre otros, su puesto actual y el monto de su sueldo (S/ 2 000,00), y en el rubro propuesta (Funcionario Banco de Negocio, y sueldo S/ 3 000,00); asimismo, en el rubro bono adicional refiere al bono de instalación, y en el rubro observación, se señala que se le asigna un bono por asignación a en dos partes semestrales de S/ 4 200,00 cada una (octubre de 2011 y abril de 2012), que le servirá para vivienda y alimentación por ser de En un año (octubre de 2012) se evaluará asignar el incremento de los S/ 700,00 a su básico según desempeño.



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

Que de acuerdo con la documentación que obra en autos, de los escritos de respuesta de los mencionados requerimientos, y conforme se aprecia de los documentos presentados por ésta en el procedimiento de fiscalización, se desprende que dicho bono se encuentra vinculado con el traslado del trabajador a un lugar distinto al de su residencia habitual a fin de seguir llevando a cabo sus labores con una sueldo adicional y un bono de traslado, por lo que se puede concluir que dicho bono otorgado se vincula con la contraprestación de labores, siendo que la recurrente no ha aportado medios probatorios que demuestren lo contrario, dado que si bien según el documento "Modificación de condiciones de labores", este bono cubrirá gastos de vivienda y alimentación, ello no ha sido acreditado en autos a fin de verificar en todo caso la naturaleza o destino del monto observado, y toda vez que la recurrente no ha esbozado argumento alguno sobre el particular en su recurso de apelación, se tiene que no se ha acreditado que el pago efectuado constituya una gratificación extraordinaria, contemplado en el inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

d) Bono de instalación

Que la recurrente señala respecto al bono de instalación que cumple con las condiciones distintivas para calificar a una gratificación extraordinaria, pues ha sido otorgada de forma ocasional y no tiene naturaleza contraprestativa, pues no se paga por los servicios prestados, sino que obedece a una decisión unilateral del empleador con ocasión de un nuevo puesto en una plaza distinta; añade que en el supuesto negado que no se considere como gratificaciones extraordinarias debe tomarse en cuenta que constituyen condiciones de trabajo, los cuales de ninguna manera pueden constituir mayor remuneración para el trabajador.

Que indica que en el documento "Modificación de condiciones laborales" existe un rubro adicional en el que se menciona al bono por instalación, rubro completamente independiente al del sueldo básico; agrega que en la apelada se hace referencia a un correo electrónico en el que indica que el bono es otorgado de forma semestral, sin embargo, no se ha acreditado ello; añade que el carácter de liberalidad del bono por instalación no se desnaturaliza si se hace referencia en un acuerdo, como es el documento denominado ; y que el hecho de pactar un incremento salarial no desvirtúa la naturaleza extraordinaria del bono debido a que este es independiente del incremento salarial que se otorgó a los trabajadores.

Que refiere que de la revisión de la carta cursada el 14 de diciembre de 2010 a se señala expresamente que se trata de un bono adicional al sueldo básico y no que formaría parte de dicha remuneración, y que si bien se hace referencia al término semestral, quiere decir que su pago se realizará en dos armadas (en los meses de enero y julio), y que su referencia en el documento ' no desnaturaliza su carácter de liberalidad.

Que mediante escrito de alegatos (folio 4764) señala similares argumentos a los esbozados en su recurso de apelación.

Que la Administración señala que, de la evaluación de la documentación presentada por la recurrente, esto es, correos electrónicos, documentos denominados

dirigida a los trabajadores beneficiados, se tiene que el gasto por bono de instalación tiene naturaleza remunerativa, pues implicó la contraprestación al desempeño del trabajador destacado como



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

Que según el citado artículo 19 del mencionado TUO de la Ley de CTS, no se consideran remuneraciones computables, entre otros, a los siguientes conceptos: a) Las gratificaciones extraordinarias u otros pagos que perciba el trabajador ocasionalmente, a título de liberalidad del empleador o que hayan sido materia de convención colectiva, o aceptadas en los procedimientos de conciliación o mediación, o establecidas por resolución de la Autoridad Administrativa de Trabajo, o por laudo arbitral. Se incluye en este concepto a la bonificación por cierre de pliego; c) El costo o valor de las condiciones de trabajo; i) Todos aquellos montos que se otorgan al trabajador para el cabal desempeño de su labor o con ocasión de sus funciones, tales como movilidad, viáticos, gastos de representación, vestuario y en general todo lo que razonablemente cumpla tal objeto y no constituya beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador; y j) La alimentación proporcionada directamente por el empleador que tenga la calidad de condición de trabajo por ser indispensable para la prestación de servicios, las prestaciones alimentarias otorgadas bajo la modalidad de suministro indirecto de acuerdo a su ley correspondiente, o cuando se derive de mandato legal.

Que mediante escritos de descargos de 28 de noviembre de 2013 y 1 de agosto de 2014 (folios 3754, 3782 y 3783/reverso), al citado Punto 6 del Anexo Nº 1 del Requerimiento Nº , la recurrente señaló que dicho concepto se otorgó de forma unilateral a los trabajadores por traslado de una agencia a otra ubicada en una diferente región, y se entregan de forma extraordinaria u ocasional, por lo que no constituye un concepto remunerativo afecto a ESSALUD, de acuerdo a lo establecido en el inciso c) del artículo 19 de Ley de CTS, sino que constituye una condición laboral.

Que mediante el literal d) del Anexo Nº 1 del Resultado del Requerimiento Nº (folios 3812/reverso a 3815), la Administración da cuenta que los descargos y documentación presentada por la recurrente, y concluye que los bonos otorgados a los trabajadores , se

entregaron de forma semestral y son evidentemente contraprestativos, pues forman parte de un paquete de beneficios que el empleador se comprometió a entregar al trabajador (mediante las cartas de RR.HH) como condición de traslado y/o promoción que a su vez constituyen un reconocimiento a las nuevas responsabilidades que asumirá el trabajador en su nuevo puesto asignado (promoción o ascenso del trabajador), por lo tanto, el beneficio otorgado al trabajador es contraprestativo porque se encuentra directamente relacionado al trabajo personal del trabajador en relación de dependencia en virtud del vínculo laboral existente y condicionado a la permanencia del mismo en la nueva plaza asignada.

Que respecto a los bonos otorgados a los trabajadores

y , se determina que son contraprestativos en vista que fueron ofrecidos como condición del nuevo puesto ofrecido; así en el caso del primero se otorgó por su nueva posición en el , y en el caso del último como condición de traslado a la provincia de por lo que corresponden a bonos pagados por sus servicios prestados en su nuevo puesto de trabajo en virtud del vínculo laboral existente; precisa en el caso de los trabajadores , el contribuyente reconoce la calificación de contraprestación de los bonos ya que a partir de julio y octubre de 2011, respectivamente, dichos bonos formaron parte del sueldo básico, según se verificó en la planilla electrónica.

Que por las razones expuestas, la Administración concluye que los bonos analizados no se encuentran en el inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS, por no cumplir con los requisitos de liberalidad y pago ocasional; precisando respecto al argumento de su escrito de 28 de noviembre de 2013, que dichos conceptos no califican como condición de trabajo pues no había sido sustentado.

Que posteriormente, mediante escrito de descargos al Requerimiento Nº (folios 3614/reverso y 3623), la recurrente señaló, entre otros, que dicho bono cumple con las condiciones distintivas para calificar a una gratificación extraordinaria, pues constituye una liberalidad del empleador, ha sido otorgada de forma ocasional y no tiene naturaleza contraprestativa; que en el negado caso que



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

no lo considere como gratificación extraordinaria, debe considerarlo como condición de trabajo; y que el hecho de pactar un incremento salarial no desvirtúa la naturaleza extraordinaria del bono otorgado debido a que este es independiente de dicho incremento.

Que mediante el literal d) del Punto 3 del Anexo Nº 1 del Resultado del Requerimiento Nº (folios 3656 a 3661/reverso), la Administración da cuenta que los descargos y documentación presentada por la recurrente, y concluye que, los bonos de traslado no se encuentran comprendidos en el inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS por no cumplir con los requisitos de liberalidad y pago ocasional, y por lo tanto, constituyen remuneración.

Que al respecto, conforme se advierte del Anexo Nº 3 del Resultado del Requerimiento Nº y Anexo Nº 1 del Resultado del Requerimiento Nº (folios 3629, 3634 y 3796) la Administración efectuó reparos por concepto de bonos por instalación, en los períodos enero, marzo a julio, setiembre, noviembre y diciembre de 2011, a favor de los trabajadores

por considerar que tienen carácter remunerativo; no obstante, la recurrente cuestiona dicho repara alegando que no constituyen conceptos remunerativos, por no tener carácter contraprestativo pues no retribuyen los servicios prestados por los trabajadores sino que constituyen un acto de liberalidad y además fueron pagos ocasionales, y que en el supuesto negado que se considere como gratificación extraordinaria, se debe considerar como condición de trabajo.

Que de acuerdo con la documentación que obra en autos se tiene lo siguiente:

- En cuanto a los trabajadores
Cartas del Área de Recursos Humanos de 14 de diciembre y 5 de octubre de 2010, y 18 de enero de 2011, dirigidas a los citados trabajadores, respectivamente (folios 773, 775 y 776), en el que se señalan que la recurrente les ofrece los puestos de con una duración no menor de 2 años, respectivamente, siendo que entre objetivos de la asignación figuran, lograr la rentabilidad de la plaza e incrementar la participación de mercado en la zona de influencia, basado en el óptimo trabajo en equipo, planificación de estrategias de negocios, entre otros, según detalles que serán definidos en el formato Asimismo, se agrega que adicionalmente al sueldo básico de los citados trabajadores, solo durante su permanencia en la según sea el caso, obtendrán un monto por alquiler de vivienda, pasajes y/o, mudanza, y en todos los casos un bono de traslado. En el caso de los bonos de traslado, los presupuestos máximos serían de S/ 21 000,00 brutos anuales que serían abonados en dos tramos de S/ 10 500,00 semestrales (periodos enero y julio); de S/ 12 000,00 brutos anuales que serían abonados en dos tramos de S/ 6 000,00 semestrales (octubre y abril); y de S/ 9 800,00 brutos anuales que serían abonados dos tramos de S/ 4 900,00 cada uno (periodos de abonos febrero y agosto), respectivamente.
- Adicionalmente por los citados trabajadores, obra en autos los documentos internos denominados "Modificación de condiciones laborales" de 20 de enero de 2011, de 5 de octubre de 2010 y 1 de marzo de 2011, respectivamente (folios 774, 779 y 3548). Respecto al primer trabajador se señala que su puesto actual es Gerente de la , y como propuesta se referencia la Gerencia de la y un sueldo mayor, adicionalmente en el rubro observación se señala que se aprueba un bono de traslado por el monto de S/21 000,00 pagaderos en enero y julio, en función a la permanencia de la plaza, y se añade que el referido trabajador ha venido recibiendo por adelantado un bono de asignación, el diferencial a abonar solo por enero es de S/ 7 000,00, y para julio 2011 y enero de 2012 se abona S/ 10 500,00,



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

respectivamente. En cuanto al segundo trabajador, se señala que su puesto actual es _____, y como propuesta se referencia la _____ y un sueldo mayor, adicionalmente en el rubro observación se señala que se aprueba un bono de asignación fuera de plaza por el monto de S/ 12 000,00 brutos anuales abonados en octubre y abril. En el caso del último trabajador citado se señala que su puesto actual es funcionario de la Región _____, y como propuesta la Gerencia de la _____, con una mayor remuneración, en el rubro observación se indica que en enero de 2011 se promueve al referido trabajador, y como parte de las condiciones de traslado se autorizó un bono de traslado por S/ 9 800,00.

- Asimismo, en lo referido a los trabajadores _____, obra en autos correos internos entre el primer trabajador citado y personal de la recurrente de 15 de marzo y 13 de julio de 2011 (folios 777 y 778), en los que se menciona que personal del banco solicita la regularización del pago de S/ 1 166,00 dado que es el monto que faltaba regularizar por concepto de asignación extraordinaria por encontrarse fuera de la plaza de origen; y asimismo, se indica que en el mes de julio le corresponde el pago por bono de traslado por S/ 10 500,00. En el caso de _____ obra en autos correos internos entre personal de la recurrente, de 10 y 28 de marzo de 2011 (folios 737, 738, 771 y 772) por coordinaciones respecto al pago por bono de traslado a favor de aquel a partir de marzo de 2011.
- De otro lado, en cuanto a los trabajadores _____ obran en autos los documentos denominados "Modificación de condiciones laborales" de 6 de setiembre, 2 de marzo y 11 de mayo de 2011, respectivamente, (folios 763, 764 y 769), en el caso del primer trabajador se indica que su puesto actual es _____ y en el rubro propuesta se indica como puesto Gerente _____ adicionalmente en el ítem "observación" se señala que adicionalmente al alquiler de vivienda, mudanza, entre otros, se le asignará un único bono de S/ 7 000,00 (que se abonará en dos partes de S/ 3 500,00 cada una, en setiembre de 2011 y en abril de 2012); de otro lado, en el caso de _____ se indica que su puesto actual es J _____, asimismo figura un aumento de remuneración fija, y en el rubro "observación" se indica "trabajador validado para la _____, y se le aprueba un bono de instalación de S/ 1 800,00 (seis meses por S/ 300,00) y que se evaluará en octubre de 2011 que se agregue al sueldo básico. En el caso del último trabajador citado, se señala que su puesto actual es funcionario de la _____ un aumento de remuneración fija y adicionalmente en el rubro "observación" se señala "personal trasladado a la _____ se le ofreció otorgarle un bono por traslado de S/ 4 200,00 (S/ 700,00 mensual) cada seis meses con vigencia de 1 año, y según su performance incrementar su básico en S/ 700,00 después del periodo de 1 año.
- En el caso de _____ se observa el documento denominado "Modificación de condiciones laborales" de 22 de noviembre de 2011 (folio 735), en el que se señala que su puesto actual es Gerente de la _____ en el rubro "observación" se señala renovación/extensión del bono de traslado por el periodo 2011-2012, monto máximo de S/ 7 000,00 se abonará en dos partes de S/ 3 500,00 cada una (en noviembre de 2011 y mayo de 2012). Asimismo, se observa correos electrónicos de 27 de abril de 2011 respecto a coordinaciones entre personal de la recurrente y _____ (folio 767) en el que este último solicita que se le pague el bono correspondiente al mes de mayo como una excepción, lo cual fue aprobado como un pago por adelantado por S/ 3 500,00 que sería abonado la primera semana de mayo de 2011.



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

- De otro lado, en cuanto a , figura el documento denominado "Modificación de condiciones laborales" de 1 de marzo de 2011 (folio 3547), en el que se señala que su puesto actual es y en el rubro "observación" se señala que se otorga un bono de instalación por S/ 3 000,00 (S/500,00 por seis). Correos electrónicos de 9 de marzo de 2011 respecto a coordinaciones entre personal de la recurrente y el referido trabajador (folio 765) en el que este último consulta que si bien en un primer contrato se indicaba que recibiría un bono de instalación, en el segundo contrato no figuraba dicho bono, y en el mes de febrero no recibió dicho bono, siendo que posteriormente se le comunica que el referido bono se regularizaría a fin del mes de marzo, y se revisaría su renta en julio de 2011 según desempeño, y otra persona verificaría su contrato.

Que en primer término, la recurrente alega que las anotadas bonificaciones, califican como gratificación extraordinaria en los términos del inciso a) del artículo 19 del Decreto Supremo N° 001-97-TR.

Que de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución N° 18554-1-2011, las gratificaciones extraordinarias son consideradas por la legislación nacional como conceptos no remunerativos, por lo que a fin de determinar si tienen dicho carácter es imprescindible verificar dos aspectos importantes: la liberalidad o unilateralidad en la iniciativa para su entrega y el carácter extraordinario de su pago. Añade esta resolución que para que una gratificación sea extraordinaria no debería estar vinculada a una productividad determinada o a otra condición similar, de lo contrario perdería la característica de liberalidad y se aproximaría al carácter contraprestativo de las remuneraciones.

Que en el presente caso, de la evaluación de los medios probatorios presentados tales como las cartas dirigidas a algunos de los trabajadores señalados precedentemente, los documentos internos de modificación de las condiciones laborales y correos electrónicos, se evidencia que los montos otorgados por conceptos de bonos de traslado son contraprestativos, pues se encuentran vinculados al traslado del trabajador de una ciudad a otra del país por iniciativa de la empresa, a fin que se logre entre otros objetivos, la rentabilidad a la agencia asignada o el incremento de la participación de mercado en la zona de influencia, según revisión de desempeño que sería definido, lo que evidencia que tales pagos se encontraban vinculados con la labor que desempeñan los anotados trabajadores por la que fueron contratados por la recurrente¹⁹, siendo que a mayor abundamiento se observa en las cartas referidas y/o documentos de modificaciones laborales que dichos bonos son entregados con independencia del pago que corresponden a los conceptos de mudanza, pasajes, alojamiento, entre otros, por lo que se observa que dichos bonos por traslado corresponden a una contraprestación vinculada a las labores del trabajador y la consiguiente situación de beneficio económico de la recurrente, descartándose por tanto que constituyan una liberalidad. Cabe indicar que si bien los bonos otorgados pudieron otorgarse con independencia del aumento de sueldo que pudiera pactar con el trabajador, e incluso dicho bono pactarse en un acuerdo, ello no desvirtúa que dichos bonos tengan la calidad de remunerativa, por las consideraciones expuestas anteriormente, de acuerdo al análisis del presente caso en concreto, por lo que carece de sustento los argumentos de la recurrente esgrimidos sobre el particular.

Que cabe precisar que a fin de que se considere a las gratificaciones o bonificaciones extraordinarias reguladas en el inciso a) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS como no afectas al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, tienen que cumplir con los tres requisitos a que se refiere la citada Resolución N° 18554-1-2011, por lo que si no se ha cumplido con uno de estos, carece de relevancia analizar los siguientes, siendo que en el caso de autos, la recurrente no ha sustentado que el bono por instalación corresponde a una liberalidad otorgada a favor de los citados trabajadores, sino que por el contrario se verifica que estos califican como contraprestativos y al haber sido de libre disposición del trabajador, califican como conceptos remunerativos, formando parte de la base imponible de las

¹⁹ En el caso de algunos trabajadores se observa que, con motivo de la nueva asignación de la plaza, la recurrente otorgó un aumento de sueldo básico, adicionalmente al bono de traslado que les correspondía.



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, por lo que carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los argumentos tendentes a desvirtuar la ocasionalidad de la entrega.

Que de otro lado, la recurrente sostiene que tales bonos califican como condición de trabajo.

Que respecto a la condición de trabajo, este Tribunal ha dejado establecido en reiterados pronunciamientos, tales como las Resoluciones N° 8729-5-2001 y 1215-5-2002, que se entiende por condición de trabajo a los bienes o pagos indispensables para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral, montos que se entregan para el desempeño cabal de la función de los trabajadores, sean por concepto de movilidad, viáticos, representación, vestuario, entre otros, siempre que razonablemente cumplan tal objeto y no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.

Que a mayor abundamiento, es preciso indicar que Jorge Toyama señala respecto a las condiciones de trabajo que: “(...) el artículo 19 de la LCTS habría indicado en el literal c) a la condición de trabajo, como concepto no remunerativo, sin definirlo ni brindar mayor alcance sobre la misma. Luego, en el literal i) del mismo artículo 19 de la LCTS, se detallan las características y límites de la condición de trabajo para mencionar a continuación algunos ejemplos de condiciones de trabajo (los gastos de representación y los viáticos -necesarios para la prestación de determinados servicios-, el vestuario, la movilidad, etc. no son sino condiciones de trabajo). En todo caso, pese la reiterancia legislativa, lo relevante es la consideración de las condiciones de trabajo –con ejemplos y todo- como un concepto no remunerativo”. Agregando que las normas citadas plantean límites a la entrega de las condiciones de trabajo, dado que estamos ante “un concepto genérico y de configuración en cada caso en concreto. De un lado, deben ser entregadas por su necesidad o porque facilitan la prestación de servicios del trabajador, de tal forma que no son de libre disposición del trabajador (...). De otro lado, su entrega debe ser razonable. Ciertamente estamos ante un concepto indeterminado que solamente puede definirse en cada caso concreto pero que se relaciona con la existencia de causas objetivamente válidas y que pueden ser “demostrables y justiciables”²⁰ (el subrayado es nuestro).

Que con relación a las condiciones de trabajo, en doctrina se ha señalado que: “resultan ser sumas de dinero o bienes que si bien en concepto son entregadas al trabajador por el empleador, no son recibidas como contraprestación por sus servicios, puesto que estos montos están destinados a perfeccionar el desarrollo de sus actividades laborales, por lo que no son de libre disposición”, y en cuanto a la posibilidad que los montos entregados por concepto de vivienda califiquen como condición de trabajo, se ha indicado que “será condición de trabajo cuando es necesario el otorgamiento de una casa o el pago del alquiler de esta para que la habite el trabajador, a fin de que desempeñe sus funciones en forma satisfactoria. Podemos identificar en este supuesto la casa que se otorga a un trabajador que se le ha trasladado temporalmente a una zona geográfica (donde es difícil conseguir alojamiento), distante a su lugar de residencia o su centro de trabajo, habitual para que cumpla determinado servicio de interés de la empresa.”²¹

Que en ese sentido, en la Resolución N° 05217-4-2002, se ha señalado que no es posible afirmar que el gasto relativo a la vivienda califique como una condición de trabajo, pues este no constituye un elemento necesario para el desempeño de su función, sino un gasto de índole personal en que dicho trabajador debía incurrir.

Que asimismo, en la Resolución N° 00054-4-2005 se ha establecido que los gastos que demanden el vivir en determinada localidad a un trabajador, corresponden a erogaciones que provienen de consideraciones personales ajena a la actividad gravada, y forman parte de los costos que demanda el aceptar la oferta de trabajo, y que el hecho que el empleador asuma el pago de estos conceptos, que son de carácter personal

²⁰ Toyama Miyagusuku, Jorge. “El Derecho Individual del Trabajo en el Perú”, 1era Edición, año 2015, páginas 298 a 300.

²¹ Valderrama, Luis. “Guía Laboral. Preguntas y respuestas claves del contador”, Gaceta Jurídica, 2017, páginas 149 y 150.



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

del trabajador, representan para este último, un beneficio patrimonial proveniente de la relación laboral que forma parte de las contraprestaciones por los servicios prestados.

Que teniendo en cuenta las consideraciones expuestas, los pagos efectuados por la recurrente a sus trabajadores por concepto de transferencia a una localidad distinta a aquella en la que desarrollarán normalmente sus actividades laborales, no califican como gratificación extraordinaria en los términos del inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS ni tampoco como una condición de trabajo, dado que la recurrente no ha cumplido con acreditar ello, limitándose a señalar en su recurso de apelación que se trata de una condición de trabajo sin aporte de medios probatorios que permitan corroborar ello, siendo que a mayor abundamiento, se observa en las cartas referidas y/o documentos de modificaciones laborales, que dichos bonos son entregados con independencia del pago que corresponden a los conceptos de mudanza, pasajes, alojamiento, entre otros, por lo que de acuerdo a los criterios anteriormente expuestos y de la evaluación de los medios probatorios presentados se evidencia el carácter contraprestativo de los mismos, constituyéndose en conceptos remunerativos²², y por ende, estaban sujetas al pago respectivo de las Aportaciones a ESSALUD, por lo que corresponde mantener el reparo.

Que considerando lo expuesto, no corresponde amparar los alegatos de la recurrente en el sentido que los bonos por traslado tienen naturaleza de gratificaciones extraordinarias o de condición de trabajo, pues tal como se ha concluido líneas arriba, dichos pagos no se encuentran entre las excepciones previstas en el artículo 19 del TUO de la Ley de CTS.

e) Bonos de traslado

Que la recurrente afirma que el referido bono califica como una gratificación extraordinaria toda vez que obedece a una liberalidad por parte del empleador, al ser otorgada por una decisión unilateral de la compañía con ocasión del traslado a una agencia distinta, cumple con el requisito de ocasionalidad al haber sido entregado como consecuencia de una situación excepcional: el traslado a otra agencia; y no se paga por los servicios prestados sino obedece a una decisión unilateral.

Que agrega que en el caso del trabajador , la Administración señala que el bono se entregó con motivo de la rotación pero no acreditó la rotación del puesto, sin embargo, no toma en cuenta que al no encontrarse el bono en función de los servicios que presta el trabajador, su entrega no tiene por qué modificar las condiciones del trabajador; en cuanto a la trabajadora señala que dicho bono responde a una liberalidad del empleador que no incide en las actividades del trabajador.

Que mediante escrito de alegatos señala similares argumentos a los indicados en su recurso de apelación.

Que la Administración señala que, en similar situación a lo sucedido con los bonos de instalación, de la evaluación de la documentación presentada, tales como correos y formatos denominados "modificación de condiciones laborales" se concluye que tienen naturaleza remunerativa, pues implican la contraprestación al desempeño del trabajador (o no tener razón demostrada), no son ocasionales sino más bien se entregaron de forma regular (semestralmente), y se otorgó como un incremento de sueldo a un trabajador destacado a otra sede.

Que mediante escritos de descargos en atención al Punto 6 del Requerimiento N° (folios 3754 y 3782), la recurrente señaló, entre otros, que entregó bonos de traslado a aquellos trabajadores que fueron trasladados a una distinta con la finalidad de cubrir los gastos incurridos por dicho motivo, dichos trabajadores eran:

²² Debe tenerse en consideración que se evidencia que los citados bonos son de libre disposición de los trabajadores, pues no rinden cuenta de los importes recibidos.



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

Asimismo, señala que se trata de un concepto remunerativo, dado que se otorgan al trabajador para el cabal desempeño de su labor o con ocasión de sus funciones, tales como movilidad, viáticos, gastos de representación, vestuario y en general todo lo que razonablemente cumpla tal objeto y no constitúa beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador; y adjuntaba como sustento, correos electrónicos, cartas de sustentos, entre otros.

Que mediante el Punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3815/reverso a 3819), se observa que la recurrente dio cuenta de los escritos y documentación presentada por la recurrente, concluyendo que los importes entregados a los trabajadores detallados en el Anexo N° 10.1 adjunto (folios 3795 y 3796/reverso), entre ellos, bajo el concepto de bono por traslado a favor de los trabajadores señalados en el párrafo anterior constituyen remuneración, toda vez que son pagos contraprestativos y no ocasionales, y en consecuencia, no se encuentra sujeta al alcance de los incisos a) o c) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS; precisa que en el caso de

se remite a lo indicado respecto a los bonos por instalación²³; en cuanto , se determina que se otorgaron de forma semestral, son contraprestativos y condicionado a la permanencia del trabajador en la nueva plaza asignada; en lo referido a señala que se entregó dicho bono por su buen desempeño; y en caso y se determina que son evidentemente contraprestativos en vista que fueron ofrecidos como condición de traslado de la plaza a respectivamente; y asimismo, respecto del trabajador no se sustenta el motivo de bono de traslado o abono por destaque; agrega que la recurrente no ha sustentado que dichas entregas no sean de libre disposición del trabajador, y por lo tanto, constituyan condición de trabajo, por lo que los bonos observados no se encuentran en los incisos a) ni c) o i), del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS, por lo tanto, se determina que los aludidos bonos constituyen conceptos remunerativos.

Que posteriormente, la recurrente mediante escrito de descargos (folio 3623), en atención al Requerimiento N° señaló entre otros, que el bono por traslado cumple con los requisitos para ser considerado una gratificación extraordinaria pues obedece a una liberalidad, y son ocasionales pues son otorgados como consecuencia de una situación excepcional: traslado de agencia y no tiene naturaleza contraprestativa (no se paga por los servicios prestados); y en caso negado que no se considere lo señalado, deben ser consideradas como condición de trabajo, y que adjuntaba los documentos de modificación de condiciones laborales respecto de algunos trabajadores.

Que mediante el literal e) del Punto 3 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 3652 a 3656), la Administración da cuenta de los escritos y documentación presentados por la recurrente, procediendo a mantener las observaciones efectuadas.

Que conforme se observa del Anexo N° 3 a las Resoluciones de Determinación impugnadas (folios 3795 y 3796/reverso), la Administración efectuó reparos por conceptos de bonos de traslado, en los períodos febrero, marzo, abril, julio y diciembre de 2011, a favor de los siguientes seis trabajadores:

respecto de los cuales la recurrente presentó la siguiente documentación:

- En cuanto al trabajador obran en autos Cartas del Área de Recursos Humanos de la empresa de 9 de julio de 2008 y 1 de agosto de 2011 (folios 707 y 708) dirigidas al trabajador, en la primera de ellas se le ofrece el puesto de Gerente de con una duración de 36 meses, y en la segunda se le ofrece ampliar el plazo de asignación

²³ Los montos otorgados a dichos trabajadores han sido evaluados en el punto d) anterior referido a bonos de instalación.



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

temporal en dicha agencia por un plazo de 24 meses; asimismo, se indican como los objetivos de dicha asignación, incrementar la participación de mercado en la zona de influencia, basado en el óptimo trabajo en equipo, planificación de estrategias de negocios, entre otros, según detalles que serán definidos en el formato "Revisión de desempeño"; asimismo, en la primera de las mencionadas cartas, se le otorga un aumento del 25% de su sueldo básico, y en cada una de las dos referidas cartas se consignan que adicionalmente al sueldo básico del trabajador solo durante su permanencia en la plaza de , se le otorgará las siguientes condiciones: pagos por alquiler de vivienda, pasajes, mudanza, costo de traslado de matrícula y un bono de traslado por un monto equivalente a S/ 24 000,00 brutos anuales que serían abonados dos tramos semestrales.

Asimismo, obra en autos, correo del referido trabajador como gerente de la de 8 de febrero de 2011 (folio 709) y dirigido a personal de la empresa, en el que recuerda que no se olviden del pago por concepto de bono de la selva por S/ 12 mil por 6 meses más, y que ya termina su contrato que era por tres años; y documento denominado "Modificación de condiciones laborales" de 1 de marzo de 2011 (folio 3546), en el que se señala que su puesto actual como Gerente de la de la y en el rubro "observación" que se otorga un bono de traslado por el monto de S/ 24 000,00 (abonados en dos tramos de S/ 10 500,00 semestrales).

- Respecto a , la recurrente también presentó carta del Área de Recursos Humanos de la empresa de 29 de diciembre de 2009 (folios 753 y 754) dirigido al trabajador y firmado por este, en el que señala que se le ofrece el puesto de Gerente de la con una duración no menor de 24 meses, siendo que entre los objetivos de la asignación figuran, lograr la rentabilidad de la plaza e incrementar la participación de mercado en la zona de influencia, basado en el óptimo trabajo en equipo, planificación de estrategias de negocios, entre otros, según detalles que serán definidos en el formato "Revisión de desempeño"; agrega dicha carta que se le otorgará el aumento del 25% de su sueldo básico, y que adicionalmente a su sueldo básico solo durante su permanencia en la se le otorgará las siguientes condiciones: pagos por alquiler de vivienda, pasajes, mudanza, costo de traslado de matrícula y un bono de traslado por un monto equivalente a S/ 21 000,00 brutos anuales que serían abonados dos tramos de S/ 10 500,00 semestrales.

Asimismo, obra en autos correos internos entre el referido trabajador y personal de la recurrente del 31 de enero al 7 de marzo de 2011 (folios 746 a 751, 756 y 757) en el que aquel consulta sobre cuándo se le realizaría realizar el pago por el bono de traslado por el monto semestral de S/ 10 500,00, y personal de la recurrente le contesta que procederá al abono, el cual también sería pagado en julio de 2012. Asimismo, obra en autos el documento denominado "Modificación de condiciones laborales" de 1 de marzo de 2011 (folio 3545), en el que se observa que el puesto actual del referido trabajador es Gerente Distrital de la y en el rubro "observación" que se otorga un bono de traslado por el monto de S/ 21 000,00 (pagadero en dos tramos semestrales).

- En cuanto obra en autos el documento denominado "Modificación de condiciones laborales" de 1 de marzo de 2011 (folio 3544), en el que se señala que su puesto actual es Gerente de la y en el campo observación se indica que se otorga bono de instalación por un monto de S/ 3 000,00, por y correos electrónicos de 15 y 21 de marzo de 2011 (folios 732 y 733) por comunicaciones entre personal de la recurrente, en el que el trabajador señala que en el mes de marzo le correspondía recibir dicho bono, pero solicita que lo apoyen para que ese bono sea mayor debido a que gerencia dos agencias y porque la evaluación por gestión de desempeño del último año fue muy bueno; sin embargo, la autorización de pagar en el mes de marzo de 2011 es de S/ 3 000,00 brutos.



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

- En lo referido a obran en autos los documentos denominados "Modificación de condiciones laborales" de 8 de febrero, 23 de diciembre y 1 de abril de 2011, respectivamente (folios 728, 731 y 3543), en el caso de la primera trabajadora se observa que su puesto actual es Promotor de Servicio de la y como propuesta se refiere el puesto de con un incremento de su sueldo básico y en el cuadro observación se señala que se define un bono extraordinario de S/ 2 100,00 (pagadero en 7 meses), y que en 6 meses se revisaría su renta por desempeño (agosto de 2011); en el caso de la segunda trabajadora se observa que su puesto actual es Asesor de Ventas de y como propuesta la Agencia Especial y en el rubro observación se señala aquella vacante estructural temporal por apertura de dicha agencia y que el bono extraordinario es de S/ 400,00 mensuales durante el plazo estimado de asignación, el plazo sería 3 meses y 23 días (S/ 1 500,00), el cual se abonará en tres partes de S/ 750,00 (en diciembre de 2011 y febrero de 2012, condicionado a la permanencia de la totalidad del periodo que es la idea del proceso de selección); y en el caso del último trabajador mencionado se indica que el puesto actual es Funcionario de Banca de Negocios de la y en el rubro observaciones se señala un bono de traslado (bono de instalación por S/ 1 500,00), y correo electrónico de 20 de abril de 2011 de coordinaciones de personal de la recurrente (folio 729) en el que se solicita que se realice un pago por abono de destaque correspondiente al monto de S/ 1 500,00.

Que en primer término, la recurrente alega que las anotadas bonificaciones, califican como gratificación extraordinaria en los términos del inciso a) del artículo 19 del Decreto Supremo Nº 001-97-TR.

Que en el presente caso, de la evaluación de los medios probatorios presentados, tales como las cartas dirigidas a algunos de los trabajadores señalados precedentemente, los documentos internos de modificación de las condiciones laborales y correos electrónicos, se evidencia que los montos otorgados por conceptos de bonos de traslado son contraprestativos, pues se encuentran vinculados al traslado del trabajador de una ciudad a otra del país por iniciativa de la empresa, a fin que se logre entre otros objetivos, el incremento de la participación de mercado en la zona de influencia basado en el óptimo trabajo en equipo, planificación de estrategias de negocios, según revisión de desempeño que sería definido, lo que evidencia que tales pagos se encontraban vinculados con la labor que desempeñan los anotados trabajadores por la que fueron contratados por la recurrente²⁴, siendo que a mayor abundamiento se observa en las cartas mencionadas los trasladados a la nuevas agencias se habrían producido antes del año 2011, como es en caso de , según Cartas del Área de Recursos Humanos de la empresa de 9 de julio de 2008 y 1 de agosto de 2011, en las que se le otorga similares condiciones durante su permanencia en la y en el caso de con la carta de 29 de diciembre de 2009. Asimismo, en el caso del trabajador Luis Guillermo

recurrente solo ha adjuntado documento interno de modificación de condiciones labores y correos internos para gestionar el cobro de dicho bono, no habiendo adjuntado documentación que permita sustentar la entrega excepcional del referido bono, por lo que se observa que dichos bonos por traslado corresponden a una contraprestación vinculada a las labores del trabajador y la consiguiente situación de beneficio económico de la recurrente, descartándose por tanto que constituyan una liberalidad; en consecuencia, los argumentos de la recurrente tendentes a alegar la liberalidad de dichas entregas, carecen de sustento.

²⁴ En el caso de algunos trabajadores se observa que, con motivo de la nueva asignación de la plaza, la recurrente otorgó un aumento de sueldo básico, adicionalmente al bono de traslado que les correspondía.



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

Que cabe precisar que a fin de que se considere a las gratificaciones o bonificaciones extraordinarias reguladas en el inciso a) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS como no afectas al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, tienen que cumplir con los tres requisitos a que se refiere la citada Resolución N° 18554-1-2011, por lo que, si no se ha cumplido con uno de estos, carece de relevancia analizar los siguientes, siendo que en el caso de autos, la recurrente no ha sustentado que el bono de traslado corresponda a una liberalidad otorgada a favor de los citados trabajadores, sino que por el contrario se verifica que estos califican como contraprestativos y al haber sido de libre disposición del trabajador, califican como conceptos remunerativos, formando parte de la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, por lo que carece de relevancia emitir pronunciamiento los argumentos tendentes a desvirtuar la ocasionalidad de la entrega.

Que de otro lado, la recurrente sostiene que tales bonos califican como condición de trabajo.

Que teniendo en cuenta las consideraciones expuestas, los pagos efectuados por la recurrente a sus trabajadores por concepto de transferencia a una localidad distinta a aquella en la que desarrollarán normalmente sus actividades laborales, no califican como gratificación extraordinaria en los términos del a) del artículo 19 de la Ley de CTS ni tampoco como una condición de trabajo, dado que la recurrente no ha cumplido con acreditar ello limitándose a señalar en su recurso de apelación que se trata de una condición de trabajo sin aporte medios probatorios que permitan corroborar ello, siendo a mayor abundamiento se observan de las cartas referidas y/o documentos de modificaciones laborales, que dichos bonos son entregados con independencia del pago que corresponden a los conceptos de mudanza, pasajes, alojamiento, entre otros, que le corresponde al trabajador, por lo que que de acuerdo a los criterios anteriormente expuestos y de la evaluación de los medios probatorios presentados se evidencia el carácter contraprestativo de los mismos, constituyéndose en conceptos remunerativos²⁵, y por ende, estaban sujetas al pago respectivo de las Aportaciones a ESSALUD, por lo que corresponde mantener el reparo.

Que considerando lo expuesto, no corresponde amparar los alegatos de la recurrente en el sentido que los bonos por traslado tienen naturaleza de gratificaciones extraordinarias o de condición de trabajo, pues tal como se ha concluido líneas arriba, dichos pagos no se encuentran entre las excepciones previstas en el artículo 19 del TUO de la Ley de CTS.

f) Bono de retención

Que la recurrente señala que el concepto observado constituye una gratificación extraordinaria, dado que constituye una liberalidad del empleador, pues la finalidad con la que se entrega no es directamente contraprestativa debido a que se entregó con independencia de las condiciones laborales que mantenía con sus ejecutivos, como es el caso del bono de productividad, que se entrega al trabajador por cumplir metas y objetivos individuales; añade que dichos bonos fueron entregados de forma unilateral, voluntaria y ocasional (se entregó un única vez) en atención a una situación excepcional (retener a los trabajadores con la finalidad de lograr que sus ejecutivos de alta línea sigan laborando en su grupo empresarial y no en una empresa de la competencia).

Que precisa que el hecho de haber consignado como condición la permanencia del trabajador no enerva su carácter unilateral por lo que constituye una liberalidad otorgada por parte del empleador; y que su referencia a algún documento como es el contrato y el documento denominado "modificación de

²⁵ Debe tenerse en consideración que se evidencia que los citados bonos son de libre disposición de los trabajadores, pues no rinden cuenta de los importes recibidos.

R P Y



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

"condicionales laborales" no desnaturaliza su carácter de liberalidad y su otorgamiento de forma extraordinaria e invoca las Resoluciones Nº 582-5-2000, 18554-1-2011 y 10569-3-2012.

Que mediante escrito de alegatos la recurrente señala que similares argumentos a los indicados en su recurso de apelación.

Que la Administración señala que, de la verificación de los documentos presentados por la recurrente, entre ellos, los formatos de modificación de condiciones laborales, correos electrónicos y convenio suscrito entre empleador y un trabajador en el que se acuerda la entrega del bono por permanencia, se concluye que tienen naturaleza remunerativa pues implicó la contraprestación al desempeño del trabajador.

Que conforme lo señalado precedentemente, para determinar que un concepto tenga la calidad de no remunerativo en el marco del inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS, debe verificarse que la finalidad con la que se otorga dicho beneficio no sea directamente contraprestativa, que su entrega no sea periódica y que sea entregada libremente o que haya sido materia de convención colectiva, aceptadas en los procedimientos de conciliación o mediación, establecidas por resolución de la Autoridad Administrativa de Trabajo, o por laudo arbitral.

Que mediante escritos de descargos de 28 de noviembre de 2013 y 1 de agosto de 2014 (folios 3752 a 3754 y 3782/reverso), la recurrente señaló que este concepto no tiene calidad remunerativa, pues se entregó de forma liberal y extraordinaria a trabajadores y ejecutivos de la empresa, en tanto ellos manifestaron su intención de desvincularse de la empresa, razón por la cual la empresa a efecto de retenerlos optó por entregarles un bono de retención. Precisa que el concepto entregado no tiene como finalidad remunerar el trabajo efectuado, sino evitar que ante propuestas laborales de la competencia sus funcionarios se desvinculen de la compañía, y se dio por única vez, conforme lo sustenta con los medios probatorios presentados.

Que mediante los literales f) e i) del punto 6 y del Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº (folios 3819 a 3824/reverso y 3828), se observa que la recurrente dio cuenta de los escritos y documentación presentada por la recurrente, concluyendo que los importes entregados a los trabajadores detallados en el Anexo Nº 10.1 adjunto (folios 3795 y 3796/reverso), y en el Anexo Nº 10.3 del Anexo Nº (folio 3791), constituyen remuneración, toda vez que son pagos contraprestativos (se otorgan con la condición que el trabajador continúe trabajando) y es de libre disposición del trabajador, y no se encuentra sujeta al alcance del inciso a) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS, toda vez que no se cumple con el requisito de la liberalidad.

Que la recurrente mediante escrito de descargos de 22 de octubre de 2014 (folios 3622 y 3623) reitera similares argumentos a los expuestos anteriormente, agrega que el hecho de haber consignado en el contrato como condición a la permanencia no enerva su carácter unilateral por lo que constituye una liberalidad, adicional a la remuneración y bono de productividad que pagaron como recompensa por cumplir metas y objetivos individuales y normales asignados a cada trabajador concepto este último que se encuentra afecto a las Aportaciones a ESSALUD.

Que mediante el literal f) e i) del Punto 3 del Anexo Nº 1 del Resultado del Requerimiento Nº (folios 3647/reverso a 3652, 3638 y 3639/reverso) la Administración da cuenta de los escritos y documentación presentados por la recurrente, y mantiene las observaciones efectuadas. Precisa que los conceptos otorgados a

constituyen remuneración, y el sustento se realiza en los puntos de bono por traslado, bono por instalación y bono de excelencia, respectivamente, y en el caso de los trabajadores que la recurrente aceptó el reparo respectivo.



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

Que al respecto, conforme se advierte de los Anexos Nº 10.1 y 10.3 del Resultado del Requerimiento Nº y Anexo Nº 4 de los valores girados (folios 3791, 3795 y 3796/reverso, 4121, 4132, y 4135/reverso) la Administración efectuó reparos por concepto de bonos de retención en los períodos de enero a marzo, mayo, junio, julio a octubre y diciembre de 2011, a favor de los siguientes trabajadores:

al considerar que constituyen remuneración, y no cumplen con el requisito del inciso a) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS, referido al requisito de liberalidad, por considerar que tienen carácter remunerativo; no obstante, la recurrente cuestiona dicho reparo alegando que los citados pagos no constituyen conceptos remunerativos, por no tener carácter contraprestativo pues no retribuyen los servicios prestados por los trabajadores, sino que constituyen un acto de liberalidad y además fueron pagos ocasionales.

Que de la documentación que obra en autos se tiene que la recurrente presentó la siguiente información:

- Respecto de los documentos denominados "Modificaciones de Condiciones Laborales" (folios 3540 y 3541), en el caso del primer trabajador citado indica que se otorga un bono adicional por retención, y en el rubro observación se agrega "bono de retención por S/ 30 000,00. Personal de alto potencial"; en el caso del segundo trabajador se indica como propuesta un aumento en la remuneración fija, y un pago adicional por bono de retención, indicándose en el rubro observación "bono de retención S/ 7,000 soles en dos partes" (...).
- Asimismo por los trabajadores se presentó correo electrónico de 28 de diciembre de 2011 (folios 718 y 719) de coordinación entre personal de recursos humanos de la recurrente con la indicación que se adjuntaba un detalle a pagar por concepto de bono de retención; y en el caso de , también se presentó un correo electrónico de 26 de octubre de 2011 (folio 843) dirigido a este a fin de confirmarle que para fines de mes se le estaría abonando el monto correspondiente al primer tramo de su bono.
- Que de otro lado con relación a los trabajadores

obran en autos los documentos denominados "Modificación de Condiciones Laborales" (folios 611, 688, 691, 692, 701, 703, 705, 706, 711, 712, 717, 842, 844 y 846) los cuales hacen alusión, entre otros, a los datos personales de los trabajadores y su respectiva ubicación, así como un aumento en la remuneración fija como propuesta, señalando que el motivo es incremento por retención o regularización salarial, y adicionalmente se hace referencia a diversos montos por conceptos de bonos por retención, cuyo motivo en algunos casos precisan que se debe a propuestas de otros bancos, siendo que en el rubro observación de cada uno de dichos documentos se muestran algunas precisiones adicionales vinculadas al aumento de sueldo básico y/o al bono de retención, conforme a lo siguientes detalles, que se menciona y que corresponde en orden a los mencionados trabajadores: "Adicionalmente se le otorga bono de retención de S/ 9,300.00 con firma de convenio de permanencia de 1 año"; "adicional a ello se propone un bono de retención de S/ 18,000 con plazo de permanencia de 18 meses", "incremento aprobado debido a reestructuración de la unidad de Planeamiento Comercial Retail. Adicional se le otorga un bono de 1.5. sueldos"; "incremento de



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

retención ante ofrecimiento de más un bono de retención de 15M x 7 meses"; "colaborador recibió propuesta del Despues del análisis respectivo se decidió incrementar la expectativa a modo de retención (...)" ; "Ante oferta de se aprueba bono de retención por S/. 7,000 + bono de capacitación por S/. 4,000. Adicionalmente revisar remuneración de Andrea dentro de 8 meses con la finalidad de llevarla a S/. 6,2000", "Bono de retención S/. 7,000 (cláusula de retención por seis meses), retención ante oferta de Sodexo (...)"; "Se le regulariza la renta en tanto viene reemplazando la posición de Prod. Activos a la fecha de Mucho Potencial y buen desempeño", "Se le regulariza la situación salarial en función a su desempeño, y retención por propuesta de otro banco. Además, premia promoción, Bono de retención de S/.6,000. Se analiza en julio de 2012 nuevas condiciones de ser el caso" "Incremento por retención ante ofrecimiento de empresa es personal de confianza y clave para el área de Desarrollo Organizacional. Adicionalmente se le aprueba un bono de retención de S/. 6,000. Vigencia a partir de julio 2011"; "Compromiso de revisión pendiente, acordado en julio 2010 como mecanismo de retención ante oferta de (S/ 7 500,00). La diferencia S/.4 200,00 otorgar como gratificación extraordinaria"; "Se revisó el tema con y la alternativa propuesta es: a. incremento a S/.3,000, b. Gratificación extraordinaria de S/.2.000. Ambos aplicarán en la planilla del mes de enero 2011"; y "Adicionalmente se otorga bono por retención de S/ 9,000 soles (equivalente a S/ 1,500 * 6 meses) hasta noviembre 2011 inclusive. Revisar caso en diciembre de 2011".

- En cuanto a los trabajadores

obran en autos también los documentos denominados "Modificación de Condiciones Laborales" (folios 699, 714 y 3542), en los que se indican, entre otros, un aumento en la remuneración fija como propuesta (en el caso de los dos primeros trabajadores mencionados), y en todos los casos, se refiere como propuesta un bono adicional por retención, siendo que en el rubro observación se hace referencia a las siguientes precisiones: "En coordinación entre se acuerda retención del colaborador, ante propuesta del externo del Banco por (...). Adicional a las presentes condiciones se aprueba bono de capacitación en efectivo como reembolso a su maestría ya realizada. 1er tramo S/.17,000 ha ser abonado el 15.06.11. 1er tramo S/.17,000 ha ser abonado el 30.12.11. Deberá firmar convenio de 3 año a partir de la fecha"; "Oferta recibida por para gerente de agencia. Se deberá generar un bono único de S/.7,000.00 firmando un Convenio de permanencia por un año", y en el caso del último trabajador citado se menciona que el motivo del bono por retención por \$ 25 000,00 brutos se deben a la propuesta de Gerencia de Banca

Adicionalmente en el caso de obra en autos correos electrónicos de marzo y mayo de 2011 (folio 715), sobre coordinaciones internas de personal de la recurrente en el que personal de esta comunica entre otros, que dicho trabajador había recibido una oferta formal del Banco siendo que el monto que le habían ofrecido excedía y por mucho lo que podrían ofrecerle como retención, por lo que solicita el apoyo para definir tal situación.

Asimismo en el caso de adicionalmente se observa un documento denominado "Convenio" de 30 de diciembre de 2011 (folio 698) suscrito entre el trabajador y la recurrente en cuya cláusula segunda se indica que la recurrente considera necesaria la permanencia laboral del trabajador por el plazo de un año; a efecto que pueda aportar con los conocimientos, a partir de su experiencia laboral dentro del área en el que se desempeña; asimismo en la cláusula tercera se menciona un aumento en su remuneración, y en la cláusula quinta de dicho acuerdo se establece que el trabajador conviene libremente en permanecer un año como trabajador del banco y que a cambio de ello se le entregará un bono de permanencia por única vez ascendente a la suma de S/ 7,000,00. Asimismo se establece que en caso de producirse el cese del trabajador, y por lo



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

tanto el incumplimiento de lo señalado en la cláusula tercera y quinta, y siempre que el cese sea por decisión unilateral del banco y no se funde en falta, capacidad o conducta del trabajador, sino por causa objetiva de la recurrente, el trabajador no tienen la obligación de reembolsar el bono de permanencia; sin embargo, si el incumplimiento se debe estrictamente a una decisión unilateral del compromiso asumido por el trabajador, o por incurrir en falta grave se generará la obligación del trabajador de reintegrar la suma de dinero otorgada como bono de permanencia (cláusula sexta).

Que en el caso del último trabajador citado se observa correos electrónicos de 4 y 31 de julio y 1 de agosto de 2011 (folio 727) sobre conversaciones de personal de Recursos Humanos de la recurrente en el que se solicita la gestión de un bono de retención por \$ 25 000,00 para el citado trabajador, precisándose que como se conversó hace unas semanas, el citado trabajador se desistió en participar de una convocatoria para una posición en otra institución, destacándose los buenos resultados de la gestión de dicho trabajador en el año 2011, por lo que se solicita el apoyo para el abono correspondiente ante oferta de banco

Que de la evaluación de los medios probatorios se tiene respecto a los trabajadores

estos resultan insuficientes para acreditar el carácter no remunerativo de los bonos de retención efectuados, dado que los documentos denominados "Modificación de condiciones laborales" solo hacen referencia a la indicación del bono adicional otorgado por bono por retención sin expresar motivo alguno y en los correos presentados, solo se aprecia que se da la orden del abono respectivo, por lo que dichos medios probatorios no permiten evidenciar la característica de liberalidad de una gratificación extraordinaria.

Que por los restantes trabajadores se tiene que de la evaluación de los documentos presentados como los documentos "Modificación de condiciones labores" y correos electrónicos, y de los descargos presentados se evidencia que los bonos de retención otorgados a los trabajadores fueron entregados a cambio de que estos continúen con el vínculo laboral, a pesar de haber recibido las ofertas de otras de otras empresas para que laboren en estas o porque se desistió el trabajador de participar en un concurso para ocupar una plaza en otra empresa, e incluso se menciona en el caso de algunos trabajadores que dicho bono de retención se considera por el alto desempeño que ha venido mostrando el trabajador, y/o en la medida que la permanencia del trabajador sea de 1 año o 18 meses; siendo que adicionalmente en el caso del trabajador

se observa del convenio suscrito entre él y la recurrente, que el bono por retención tendría que ser reembolsado en caso que se produzca el cese del trabajador por causa imputable a este; de lo que se concluye que los bonos de retención otorgados incumplen con el requisito de la liberalidad dado que tienen la característica de ser contraprestativos otorgados en el marco de su relación laboral a cambio que el trabajador continúe prestando sus servicios, de lo que se tiene que no se ha acreditado que el pago efectuado constituya una gratificación extraordinaria, contemplado en el inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS.

Que dado que no se ha cumplido con acreditar la característica de la liberalidad, carece de relevancia analizar los siguientes, siendo que en el presente caso se verifica que estos califican como contraprestativos y al haber sido de libre disposición del trabajador, califican como conceptos remunerativos, formando parte de la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a las Resoluciones N° 582-5-2000 y 18554-1-2011 invocadas por la recurrente, se debe señalar que el caso de la primera se trata de una situación distinta a la que es materia de análisis en el que se analizó si era concepto remunerativo el bono por estímulo a la asistencia, permanencia y puntualidad del trabajador aprobado por Acuerdo de Directorio N° 003-1777-95, situación distinta al caso de autos en el que de la evaluación de los medios probatorios presentados se ha llegado a la conclusión que el bono por retención a fin que el trabajador siga manteniendo el vínculo laboral no califica como una gratificación extraordinaria en el marco del inciso a) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS, pues se



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

trata de un concepto remunerativo; siendo que en el caso de la última resolución citada, ha sido materia de aplicación al presente caso dado que en esta se señala las características que tienen que cumplir una gratificación extraordinaria, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente.

g) Bono de rotación

Que la recurrente señala que los importes entregados a los trabajadores califican como condición de trabajo, puesto que obedecen a una necesidad de rotación de la compañía que no significa una ventaja patrimonial para los trabajadores, sino que sirven para la prestación de los servicios durante el tiempo de duración de la rotación, lo contrario, implicaría que el trabajador asuma mayores costos para el desempeño de sus actividades.

Que mediante escrito de alegatos la recurrente reitera similares argumentos.

Que la Administración señala que los bonos observados tienen naturaleza remunerativa, pues al no haber acreditado la recurrente la condición de trabajo, implicó la contraprestación al desempeño del trabajador y además se otorgó, como un incremento de sueldo a un trabajador destacado a otra sede por lo que están afectos a las Aportaciones a Essalud.

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

Que de acuerdo a lo establecido por este Tribunal mediante Resolución N° 10402-2-2014, entre otras, “se entiende por condición de trabajo a los bienes o pagos indispensables para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral, montos que se entregan para el desempeño cabal de la función de los trabajadores, siempre que razonablemente cumplan tal objeto y no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador”.

Que mediante escritos de descargos de 28 de noviembre de 2013 y 1 de agosto de 2014 (folios 3752 y 3781), la recurrente señaló que este concepto se otorgó de manera extraordinaria a los trabajadores debido a que era necesario que el personal rotara a una posición similar pero en otra plaza; dichos montos no tienen la calidad remunerativa por cuanto la finalidad con la que otorgó dicho beneficio no es directamente contraprestativa sino más bien responde a un acto de liberalidad del empleador adicional a la remuneración que venían percibiendo.

Que mediante el Punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3824/reverso y 3825), se observa que la recurrente dio cuenta de los escritos y documentación presentada por la recurrente, concluyendo que los importes entregados a los citados trabajadores son evidentemente contraprestativos en vista que fueron ofrecidos como condición de rotación a la nueva , por lo que constituye una obligación que el empleador asume a favor del trabajador por prestar sus servicios en una nueva plaza asignada por lo tanto, las entregas se encuentran directamente ligadas al trabajo personal en relación de dependencia en virtud del vínculo laboral existente y adicionalmente, su entrega se encuentra condicionada a la permanencia del trabajador en el puesto asignado, por lo tanto, no representa una liberalidad por parte del empleador.

Que mediante escrito de 22 de octubre de 2014 (folio 3622/reverso) la recurrente señala que los bonos otorgados califican como condición de trabajo, los cuales de ninguna manera pueden constituir mayor remuneración para el trabajador, pues han sido otorgados a efecto de facilitar la labor contratada, lo cuando no representa ninguna ventaja patrimonial al trabajador.



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

Que mediante el literal g) del Punto 3 del Anexo Nº 1 del Resultado del Requerimiento Nº (folios 3645 a 3647/reverso) la Administración formula los reparos efectuados; agrega respecto al argumento de la recurrente que los conceptos otorgados constituyen condición de trabajo y que esta no precisa a qué tipo de condiciones de trabajo se refiere, movilidad, alimentación, uniforme, transporte, etc; agrega que tampoco explica porque la entrega de dichos montos son necesarios para el cabal desempeño de sus labores ni evidencia que realice un control o seguimiento de los bonos otorgados, de lo que se desprende que son de libre disposición del trabajador, por lo que no califican como condición de trabajo.

Que al respecto, conforme se advierte del Anexo Nº 10.1 del Resultado del Requerimiento Nº y Anexos Nº 3 y 4 de los valores girados (folios 3795/reverso, 4130/reverso, 4218 y 4222) la Administración efectuó reparos por concepto de bonos por rotación, en los períodos enero y febrero de 2011, a favor de los trabajadores por los montos de S/ 2 200,00 y S/ 1 800,00, respectivamente, por considerar que tienen carácter remunerativo; no obstante, la recurrente cuestiona dicho reparo alegando que los citados pagos no constituyen conceptos remunerativos, por no tener carácter contraprestativo pues no retribuyen los servicios prestados por los trabajadores sino que se tratan de una condición de trabajo.

Que por los trabajadores , obran en autos los documentos denominados "Modificación de condiciones laborales" de 1 de enero de 2011 (folios 671 y 672), en ambos casos se mencionan la ubicación del trabajador y se propone como ubicación nueva la y adicionalmente se indica como motivo rotación, y en el rubro observación se indica para el caso de los trabajadores mencionados que se "cubre vacante estructural temporal por apertura de .

*Colaboradora validada por la Unidad de Selección en coordinación con su respectiva Gerencia Zonal Comercial. La posición ofrece (confidencial): viáticos de aprox. 25 a 30 soles diarios. Pasajes para los días de descanso en caso lo necesiten. Bono extraordinario por asignación de 400 soles durante el plazo de asignación: 3.5 meses (por confirmar) * 400= 1400 soles aprox, el cual se abonaría en 2 partes: 700 soles al inicio primera semana de enero 2011 y 700 en planilla de 28 febrero de 2011; condicionado a la permanencia de la totalidad del periodo que es la idea del proceso de selección".*

Que al respecto, de la evaluación conjunta de los documentos y descargos presentados por la recurrente se aprecia que, contrariamente a lo argumentado por la recurrente, dichos medios probatorios resultan insuficientes a fin de acreditar que dichos bonos por rotación constituyan una condición de trabajo, dado que no demuestran que su asignación hubiera sido indispensable y necesaria para el cabal desempeño de las labores de la recurrente, según las características en las que éstas fueron prestadas o los lugares en las que se desarrollaron, ni se acreditó que se destinen al objeto por el cual se entregan, conforme a las normas y jurisprudencia glosadas puesto que los indicados documentos solo hacen referencia al pago por dicho conceptos, siendo que a mayor abundamiento, se observan de los documentos de modificaciones laborales, que dichos bonos son entregados con independencia del pago que corresponde a los conceptos de pasajes y alojamiento, entre otros, que le corresponden a los trabajadores, por lo que de acuerdo a los criterios y normativa anteriormente expuestas se evidencia el carácter contraprestativo de los mismos, constituyéndose en conceptos remunerativos²⁶, y por ende, estaban afectos a las Aportaciones a ESSALUD, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

²⁶ Debe tenerse en consideración que se evidencia que los citados bonos son de libre disposición de los trabajadores, pues no rinden cuenta de los importes recibidos.



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

Que considerando lo expuesto, no corresponde amparar los alegatos de la recurrente en el sentido que los bonos por rotación tienen naturaleza de condición de trabajo, pues tal como se ha concluido líneas arriba, no se ha acreditado que dichos pagos se encuentran entre las excepciones previstas en el artículo 19 del TUO de la Ley de CTS.

h) Premios por campaña

Que la recurrente señala que los montos otorgados de forma ocasional y con independencia de las labores realizadas se originan por las campañas denominadas ; en el caso de la primera campaña el motivo de su entrega se debió a que los trabajadores excedieron las expectativas del banco, por lo que de manera unilateral y sin previo aviso se otorgó el referido bono, precisando que el mismo no se encontró sujeto a calificación de desempeño ni la entrega estuvo condicionada a los resultados o metas trazadas para ellos; en el caso de la segunda campaña menciona que la gratificación extraordinaria fue entregada porque la compañía logró un buen resultado al relanzar y retomar su posicionamiento y su presencia en el negocio vehicular, con lo cual se logró sobrepasar las expectativas del banco.

Que agrega que contrariamente a lo señalado por la Administración, el otorgamiento de dichos bonos depende del rendimiento económico de la empresa y no del trabajador; así pues ha demostrado en el caso de los premios por campaña que su entrega es liberal porque no existe obligación del empleador de efectuar su entrega y es ocasional, invoca la Resolución N° 2082-1-2003 y cita la Casación N° 1465-2012; finalmente, señala respecto a los medios probatorios presentados, que la Administración no ha tomado en cuenta el correo electrónico presentado en el que se señala su otorgamiento.

Que mediante escrito de alegatos señala similares argumentos a los señalados en su escrito de apelación.

Que la Administración señala que los bonos observados tienen naturaleza remunerativa, pues implicó la contraprestación al desempeño del trabajador, y en ese sentido, los bonos aludidos están afectos a las Aportaciones a Essalud.

Que al respecto conforme se advierte del Anexo N° 10.1 del Resultado del Requerimiento N° y Anexos N° 3 y 4 de los valores girados (folios 3794, 3795/reverso, 4127 y 4214/reverso) la Administración efectuó reparos por concepto de bonos por "Premios por Campaña", en el período febrero de 2011, a favor de los trabajadores detallados en el citado Anexo N° 10.1 y del trabajador por considerar que tienen carácter remunerativo y no cumplen con el requisito de la liberalidad, no obstante, la recurrente cuestiona dicho repara alegando que los citados pagos no constituyen conceptos remunerativos, pues no retribuyen los servicios prestados por los trabajadores sino que constituyen un acto de liberalidad y además fueron pagos ocasionales.

Que mediante escrito de descargos de 28 de noviembre de 2013 y 1 de agosto de 2014 (folios 3752 y 3781), la recurrente señala que los montos observados se otorgaron a aquellos trabajadores ganadores en atención a haber excedido las expectativas en las campañas lanzadas por dos programas específicos: campaña ; agrega que dichos importes fueron entregados de manera extraordinaria y liberal, con independencia de la remuneración que percibe el trabajador, así como cualquier bono de productividad que pudiera recibir al final del ejercicio; no existe metodología del cálculo al ser liberalidad; y en consecuencia, no tienen calidad remunerativa.

Que mediante el Punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3825 y 3826) se observa que la recurrente dio cuenta de los escritos y documentación presentada por la recurrente, concluyendo que los importes entregados a los trabajadores detallados en el Anexo N° 10.1 adjunto (folios 3794 y 3795/reverso), califican como conceptos remunerativos; en cuanto a la campaña "Pilotos Preferentes" señala que la recurrente no exhibió documentación sustentatoria que permita



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

verificar si las entregas otorgadas constituyen gratificaciones extraordinarias por lo que determina que constituyen conceptos remunerativos; y en el caso de la campaña determina del documento denominado "Propuesta de reconocimiento por resultado en , que dichos conceptos se otorgaron como contribución a los resultados de la campaña por exceder la meta prevista del por lo que la gratificación extraordinaria estaba vinculada a la productividad, es decir, estaba supeditado a un resultado que obtuvieron los trabajadores (como cumplimiento de metas, excelencia en el servicio, entre otros), en cuyo caso se había desnaturalizado la esencia de gratificación extraordinaria, convirtiéndose en una modalidad de reconocimiento como lo califica el mismo contribuyente, en base al desempeño del trabajador, y por ende, califica como concepto remunerativo; en consecuencia, concluye que tampoco podría calificar como gratificaciones extraordinarias por no cumplir con el requisito de la liberalidad; y por lo tanto repara los conceptos otorgados a los trabajadores por premio por campaña y al trabajador

Que mediante escrito de descargos de 22 de octubre de 2014 (folio 3622), la recurrente señala que el monto entregado de manera extraordinaria a sus trabajadores responde al reconocimiento a los buenos resultados obtenidos por la compañía en las campañas antes indicadas; añade que su grupo empresarial tiene como política la entrega de una gratificación extraordinaria a los trabajadores por los buenos resultados que obtiene la compañía en los programas con independencia a la remuneración que le corresponde; agrega que es un acto de liberalidad adicional a la remuneración que venían percibiendo y su entrega es extraordinaria, precisamente vinculada al mejor desempeño que puede alcanzar uno entre todos los trabajadores.

Que mediante el literal h) del Punto 3 del Anexo Nº 1 del Resultado del Requerimiento Nº (folios 3643 a 3645) la Administración da cuenta que la recurrente de los escritos de y documentación presentada, procediendo a mantener el reparo efectuado.

Que respecto a la Campaña la recurrente presentó documentos que contienen unos cuadros que hacen referencia, entre otros, a los trabajadores que habrían recibido los premios por dicha campaña y los montos otorgados (folios 665 y 666).

Que de la revisión de los medios probatorios mencionados se advierte que estos solo muestran el detalle de los trabajadores y montos que les correspondieron por concepto de la referida campaña, por lo que la recurrente no ha aportado medios probatorios adicionales y suficientes que de manera razonable y suficiente permitan sustentar las afirmaciones de la recurrente en el sentido que trata de gratificaciones extraordinarias que se otorgaron por haber excedido las expectativas del banco (folio 4660), esto es, que se trata de conceptos no remunerativos otorgados al amparo del inciso a) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que de otro lado, respecto a la Campaña , otorgada al trabajador se observa que la recurrente presentó un documento denominado "Propuesta de reconocimiento por resultados de suscrita por personal de la recurrente (folio 670) en el que figuran una lista de nombres, la unidad, el puesto y monto del premio que se asigna, siendo que en dicha lista se aprecia el nombre del citado trabajador, su puesto de abogado de garantías vehiculares de la unidad Garantías y personería, así como el monto asignado como premio por S/ 420,00. Asimismo, en el citado documento se menciona como antecedente que en el 2010 se aprobó el Bussiness Case Nº para la campaña agrega que los objetivos de la participación en el eran relanzar y retomar el posicionamiento y la presencia del banco en el negocio vehicular, la colocación de créditos vehiculares, consolidar el modelo de evaluación y la aprobación de mayor rapidez en el mercado; agregándose que se logró pasar las metas previstas (US\$ 5 MM) en un 130% debido al esfuerzo y desempeño del y colaboradores que participaron en el soporte en el ; se añade como Propuesta, otorgar una gratificación extraordinaria total de US\$ 3,000 en febrero de 2011 al equipo que participó en el (incluye una cena de reconocimiento), y que dicha gratificación estaba contemplada en el Bussiness Case en el rubro "otros gastos" con un monto de presupuesto.



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

Que asimismo, obran en autos correos electrónicos de 2, 4 y 7 de febrero de 2011 (folios 667 y 669) de coordinaciones internas entre personal de la recurrente a fin de consultar si era correcto que dentro del programa *Bussiness Case* se encontraba contemplado el incentivo por cumplimiento de metas, a fin de validar el pago de que se entregaría como gratificación extraordinaria vinculada a la

siendo que en el correo de 7 de febrero de 2011 se menciona finalmente que ya fue aprobado indicando como asunto: abono gratificación extraordinaria y cuyo contenido refiere que se solicita apoyo para abonar en la planilla del mes de febrero de 2011, el pago a los trabajadores de acuerdo al cuadro adjunto, entre los que se señala el nombre, puesto y monto a abonar a , y se agrega que dicha gratificación fue contemplada en el *Bussiness Case* del para lo cual adjuntaba cuadro Excel y su aprobación. Asimismo, obra en autos correo de 14 de octubre de 2010 (folio 667), en el que se hace referencia a la oferta valor conversada para el los mismos que hacen alusión a las condiciones en el que se desarrollaría dicha campaña, tales como los aspectos generales de cómo se llevaría dicho evento, la oferta valor que se ofrecería al cliente, el monto de los seguros a ofrecer y los incentivos, siendo que en rubro incentivos gestores y fdn de crédito vehicular se indica que existe una "bolsa de US\$ 3.5K a distribuir proporcionalmente entre 12 gestores, 3 fdn, 2 back office, 1 oficial de créditos y 1 un por cumplimiento de meta global (efectivo o vales de compras)", y bono de movilidad y alimentación por 10 días de evento, entre otros aspectos.

Que de la evaluación de los medios probatorios presentados, se advierte que la recurrente decidió de manera unilateral otorgar una gratificación extraordinaria a sus trabajadores que sobrepasaron las metas esperadas de la campaña , lo que se encontraba directamente vinculado con las labores que desempeñó el trabajador en el marco de su relación laboral con la recurrente, y que tuvo la particularidad de ser entregada como recompensa por su contribución a los buenos resultados de la campaña . por lo que la entrega de dichas gratificaciones no se encuentran comprendidas en el inciso a) del artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios dado que no fueron entregados como liberalidad, siendo por el contrario de carácter contraprestativo; y en consecuencia, los montos otorgados bajo el nombre de "gratificaciones extraordinarias" califican como conceptos remunerativos, siendo parte de la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud del periodo febrero de 2011; por consiguiente, procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto al argumento de la recurrente referida a que la gratificación extraordinaria observada fue otorgada debido a que la empresa logró sobrepasar las expectativas del banco, y no tenía la obligación de efectuar la entrega, es del caso indicar que de acuerdo a los medios probatorios presentados ante esta instancia, se verifica el carácter contraprestativo de los mismos debido a que las labores efectuadas por dicho trabajador se encontraron directamente vinculados con los resultados de dicha campaña, por lo que carece de sustento los argumentos esbozados por la recurrente en sentido contrario.

Que respecto a lo alegado por la recurrente que, contrariamente a lo afirmado por la Administración en el sentido que no habría presentado sustento alguno, cuando no ha tomado en cuenta el correo electrónico presentado en el que se señala su otorgamiento; es del caso señalar que de la revisión de la apelada (folio 4619) se observa que la misma cuando hace referencia a la campaña " refiere efectivamente que la recurrente no habría presentado sustento alguno de lo entregado, lo cual de acuerdo a lo analizado en esta instancia es correcto, dado que de la revisión que obra en autos se observa que la recurrente solo se ha limitado a presentar documentos que contienen unos cuadros Excel donde se detalla los nombres e importes y campañas relacionados a los que estuvieran vinculadas dichas entregadas, sin acompañar alguna documentación sustentaria adicional que sustente sus afirmaciones vinculadas a que se trata de gratificaciones extraordinarias; sin perjuicio de ello, se debe indicar que la presentación de un correo donde se acepta el otorgamiento del bono no constituye un documento que acredite *per se* el carácter no remunerativo, y que de acuerdo a los medios probatorios que obran en el expediente se observan correos electrónicos en los que se señalan la aprobación del

Z P K
KJ



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

pago por la campaña , conforme se dio cuenta en el Resultado del Requerimiento N° (folios 3858 y 3859/reverso), por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente sobre el particular, siendo que a mayor abundamiento lo que se apruebe son correos electrónicos que señalan la aprobación de la entrega.

Que en cuanto a la Resolución N° 02082-1-2003 invocada por la recurrente, se debe indicar que trata de un caso distinto al de autos, en el que se analizó si los premios otorgados por obra otorgadas en el marco del artículo 5 del Decreto Legislativo N° 713, que establece que los empleadores podrán otorgar, en forma unilateral o convencional, bonos o incentivos como estímulo a la asistencia, puntualidad y adecuado rendimiento en la labor, condicionando su percepción a tales factores, y gratificaciones extraordinarias pagadas a un trabajador, se encontraban en la excepción prevista en el inciso a) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS, o se consideraba como remuneración, considerando para el análisis del caso si las entregas realizadas a título de liberalidad fueron otorgadas ocasionalmente en base a lo señalado en el artículo 16 del TUO del Decreto Legislativo N° 650, concluyéndose en dicho caso que los premios por obra no constitúa remuneración al haberse otorgado una sola vez en el periodo comprendido entre mayo y noviembre del mismo año, y en el caso de la gratificación extraordinaria aludida constitúa remuneración asegurable al haber sido otorgada en tres meses durante en el periodo comprendido entre mayo y noviembre de 1997, por lo que la jurisprudencia alegada no resulta aplicable al caso de autos.

Que en cuanto a la Sentencia de Casación N° 1465-2012, se debe indicar que aquella solo es aplicable al caso concreto analizado en dicha resolución.

i) Otros conceptos extraordinarios

Que la recurrente indica que la finalidad con la que se otorgaron dichos conceptos no es directamente contraprestativa, toda vez que su entrega fue voluntaria y ocasional, en atención a eventos extraordinarios; así respecto a la gratificación extraordinaria entregada al _____) señala que, contrariamente a lo señalado por la Administración, el sentido de la Carta observada es otorgar montos por el excedente de las expectativas globales del grupo, es decir, por los buenos resultados que el _____ obtuvo al cierre del ejercicio fiscal canadiense, pues en ese país domicilia la matriz.

Que indica que, a diferencia del bono denominado PIA que sí constituye un concepto remunerativo, porque se otorgó en base a una obligación contractual derivado de los resultados y desempeño personal de los trabajadores, en el presente caso, dicha entrega fue unilateral y sin obligación legal o acuerdo contractual de entregar dicho beneficio, es decir, responde más bien a un acto de liberalidad, derivado de haber excedido las expectativas del grupo a nivel mundial, adicional a la remuneración y bono de productividad otorgada; agrega que no se ha acreditado que la gratificación tenga la particularidad de ser entregada de manera repetida, e invoca la Resolución N° 00947-4-2003 y la Sentencia de Casación N° 1465-2012. Precisa que, de acuerdo con la carta presentada, se señala de forma expresa que la gratificación fue otorgada por el _____

Que en cuanto al reparo por la gratificación extraordinaria por 25 años de servicios, indica que dicha entrega fue unilateral y voluntaria por parte de la compañía, sin que medie obligación legal o contractual de entregar una bonificación a los trabajadores que lleguen a los 25 años de labores; agrega que dicha gratificación es ocasional pues se produce en una única oportunidad, al cumplirse 25 años de servicios, descartándose algún rasgo de potencialidad permanente o expectativa razonable de obtener dicho beneficio por parte de cualquier trabajador de manera repetitiva cada 25 años, dado que se trata de una circunstancia única y materialmente imposible que pueda repetirse en el futuro, y no es contraprestativa pues no retribuye los servicios prestados; añade que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 18554-1-2011 no resulta aplicable a su caso, pues a diferencia de los bonos por quinquenio (cada cinco años), este tipo de gratificación se produce en una única oportunidad, al cumplirse los 25 años de servicios.

R R JY



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

Que en cuanto al apoyo a los colaboradores señala que obedece a una liberalidad de su parte, al ser otorgada por una decisión unilateral, voluntaria y por única vez, y fue entregado como consecuencia de una situación excepcional: el fenómeno del friaje, tal como lo acredita con los reportes periodísticos; por lo que no tiene naturaleza contraprestativa pues no se paga para retribuir los servicios prestados.

Que mediante escrito de alegatos reitera similares argumentos.

Que por su parte, la Administración señala que, bajo el concepto "otros conceptos extraordinarios" se encuentran a su vez tres conceptos observados: la gratificación extraordinaria otorgada a , gratificación extraordinaria por 25 años y apoyo a colaboradores de entregas dinerarias, y por motivos antes analizados, bonos de excelencia y de retención, los mismos que tienen naturaleza remunerativa pues no cumplen con el requisito de la liberalidad en el caso de la gratificación extraordinaria otorgada al referido trabajador, y en el caso de gratificación por 25 años y colaboradores de la recurrente no sustentó el motivo que señaló, por lo que dichas gratificaciones implicaron la contraprestación por el desempeño del trabajador o además se otorgó como entregas de dinero de libre disponibilidad de los trabajadores.

Que mediante escrito de descargos de 28 de noviembre de 2013 y 1 de agosto de 2014 en atención al Requerimiento N° (folios 3751, 3752 y 3781/reverso), la recurrente indicó que entregó diversos importes de forma ocasional, liberal y extraordinaria, como era el caso de la gratificación extraordinaria que entregó a y a diversos trabajadores por cumplir 25 años de labores, conforme los medios probatorios que adjuntaba, por lo que al no constituir concepto remunerativo no las gravó con Aportaciones a Essalud.

Que mediante el Punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3826 a 3829/reverso), se observa que la Administración dio cuenta de los escritos y documentación presentada por la recurrente, concluyendo que los importes entregados a diversos trabajadores detallados en los anexos adjuntos, constituyen conceptos remunerativos de acuerdo con el artículo 6 del TUO de Decreto Legislativo N° 728, y en consecuencia, se encuentran afectos a las Aportaciones a Essalud.

Que en cuanto a la gratificación otorgada a argumenta que no responde a un acto de liberalidad, pues está vinculada al desempeño del trabajador y a los resultados obtenidos por el grupo que el trabajador dirige y gerencia como agrega que de acuerdo a la información de la memoria de la recurrente obtenida de su página web, se observa que el ha obtenido un récord en la utilidad neta en el 2011, y del documento denominado "Información sobre el cumplimiento de los principios del buen gobierno corporativo" del ejercicio 2011, que hace mención que se otorgó dinero como parte de la bonificación para la plana gerencial; por lo que podía observar la entrega de una bonificación a la gerencia como parte de su retribución en función a los resultados de la empresa y del grupo; añade que de acuerdo a la planilla de junio y diciembre de 2011, dicho trabajador percibió un bono de gestión como concepto remunerativo, siendo que dicho bono forma parte del programa de incentivos que el banco contempla, esto es, el incentivo denominado) que constituye un programa administrado por la casa matriz y aplica para puestos de vicepresidente en adelante según detalle de "Política de Programa de Incentivos", siendo que de acuerdo al lineamiento del exhibido por la recurrente, se busca reconocer a los empleados con relación a su desempeño y los resultados del negocio, añadiendo que formaba parte de los criterios de cálculo del PIA el factor de resultado del desempeño del a través de indicadores financieros, y el factor desempeño individual predeterminado en la Evaluación de Desempeño 2011, y que la fecha de pago será en la planilla del mes de diciembre para lo cual las evaluaciones de desempeño debían ser



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

entregadas a RR.HH a más tardar el 15 de noviembre de 2011; por lo que concluye que la naturaleza de la gratificación extraordinaria es la misma que el bono _____ de diciembre de 2011, un incentivo vinculado a los resultados del _____ y a la productividad del trabajador (desempeño individual); por lo tanto, constituyen una retribución contraprestativa de la labor efectuada, tal como lo reconoce el trabajador al declarar el _____ como remunerativo.

Que en lo referido a la gratificación otorgada a otros trabajadores, señala que la recurrente solo presentó un correo sin redacción (en blanco) con el asunto _____, y boletas de pago, en los que se visualiza la fecha de ingreso del trabajador, pero no presentó ninguna otra documentación ni señaló en su escrito el motivo por el cual las entregas no fueron consideradas como parte de la base imponible de las Aportaciones a Essalud, por lo que la recurrente no acreditó que dichos pagos correspondan a gratificaciones extraordinarias o pagos ocasionales a título de liberalidad; sin perjuicio de ello, en el caso de corresponder a una retribución por años de servicios del trabajador, ello denota que la entrega está directamente ligada al trabajo personal en relación de dependencia, por lo que sería de carácter contraprestativo los montos indicados en el Anexo 10.3 adjunto (folio 3791).

Que posteriormente, mediante escrito de descargos de 22 de octubre de 2014 en atención al Requerimiento Nº _____ (folios 3613 y 3622/reverso), la recurrente reitera en cuanto a la gratificación extraordinaria entregada a _____, que el motivo de su entrega es otorgar una gratificación por el excedente de las expectativas globales del grupo, esto es, por los buenos resultados que el _____ ha obtenido al cierre del ejercicio, conforme lo acredító con la carta a la que hace mención la Administración; que no tiene la misma naturaleza que el _____ que obedece a resultado y desempeño personal, lo cual no sucede con el monto otorgado al citado trabajador. Agrega en cuanto a los importes otorgados a otros _____ trabajadores, que los mismos cumplen con los requisitos de liberalidad, ocasionalidad y fueron entregados como consecuencia de una situación excepcional, el cumplimiento de 25 años de servicios. Asimismo, en cuanto a los importes otorgados por apoyo a colaboradores de _____, indica que el motivo de dicha entrega se debió al fenómeno del friaje que ocurrió en dichos departamentos, los cuales se otorgaron por única vez por el monto de S/ 100,00 y de forma extraordinaria, por lo que no tienen naturaleza contraprestativa, pues no se paga para retribuir los servicios prestados.

Que mediante el literal i) del Punto 3 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento Nº 0122140002694 (folios 3638 a 3643) la Administración da cuenta de los escritos y documentación presentada, procediendo a formular reparos toda vez que la recurrente no acredító que los montos entregados a diversos trabajadores constituyan una gratificación extraordinaria. Precisa que, si bien la recurrente señala en su escrito de 22 de octubre de 2014, que entregó a un grupo de trabajadores el importe de S/ 100,00 debido al fenómeno del friaje, de acuerdo con el correo electrónico presentado de 15 de junio de 2011, ello no ha sido acreditado.

Que conforme se observa del Anexo N° 10.3 del Resultado del Requerimiento Nº _____ y Anexos N° 4 a las Resoluciones de Determinación impugnadas (folios 3791, 4121 a 4127/reverso), la Administración efectuó reparos bajo el concepto de otros conceptos extraordinarios, los cuales comprenden a su vez la gratificación extraordinaria a favor de _____ otorgada en diciembre de 2011 por el monto de S/ 472 770,00, gratificaciones extraordinarias otorgadas por los 25 años a _____ trabajadores, y conceptos otorgados a otros trabajadores por apoyo a colaboradores de _____ por considerar que tienen carácter remunerativo; no obstante, la

²⁷ Cabe indicar que si bien la Administración en el punto i) del aludido Anexo N° 4 a los citados valores (folio 4121) menciona dentro de este punto a los importes por gratificaciones extraordinarias otorgados a los trabajadores

se debe indicar que en el caso de la primera trabajadora mencionada, este reparo ha sido analizado en el literal f) bono de retención, y en el caso de los demás trabajadores estos han sido analizados en el literal e) referido a bono de excelencia.



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

recurrente cuestiona dicho reparo alegando que los citados pagos no constituyen conceptos remunerativos, por no tener carácter contraprestativo pues no retribuyen los servicios prestados por los trabajadores, sino que constituyen un acto de liberalidad y además fueron pagos ocasionales.

i.1) Gratificación extraordinaria otorgada

Que al respecto, se observa que la recurrente presentó los siguientes medios probatorios:

- Carta de 10 de octubre de 2011 (folio 664), suscrita por la Vicepresidente de Recursos Humanos y Gerente Principal Recompensa Total y Generalista, y dirigida al referido trabajador, en el que se señala lo siguiente:

habiendo excedido las expectativas. Por ello, nos es grato comunicarte que se ha decidido otorgarte una gratificación extraordinaria equivalente a S/ 472 770,00 brutos, la cual se hará efectiva en el mes de diciembre”.

- Contrato a tiempo indeterminado de 27 de agosto de 2008, suscrito por la recurrente y el referido trabajador (folios 661 a 663), siendo que la cláusula segunda se indica que este último ocupará el puesto de Director

Que del análisis de los medios probatorios presentados, en el presente caso se observa que la misma se encuentra relacionada al trabajo personal en relación de dependencia, vinculado a la productividad del trabajador, dado que la gratificación se otorgó en base a los resultados obtenidos del

que excedió las expectativas, grupo que la recurrente dirige y gerencia como por lo que corresponde considerar que obedece a un concepto remunerativo al poseer un carácter contraprestativo²⁸; y en ese sentido, se mantiene el reparo.

i.2) Gratificación extraordinaria

Que de autos se observa de autos que la misma fue otorgada a los trabajadores indicados en el Anexo N° 10.3 del Resultado del Requerimiento N° estos son:

Que se aprecia que la recurrente presentó un correo de 26 de enero de 2011 (folio 645) de con el asunto , en el que se menciona, entre otros, a los trabajadores indicados en el párrafo anterior, y la unidad funcional a la que pertenecen, sin agregar ningún cometario; asimismo presentó boletas de pago en los que se visualiza como fecha de ingreso de los referidos trabajadores 6 de enero, 11 de marzo, 14 de abril, 16 de mayo, 1 y 16 de julio, 1 de agosto, 1 y 4 de setiembre, 3 de noviembre, 5 y 15 de diciembre de 1986 (folios 628 a 637, 639, 640, 642 y 643).

Que de la documentación presentada por el contribuyente solo consiste en un correo sin redacción (en blanco) con el asunto ' y boletas de pago, en los que se visualiza la fecha de ingreso del trabajador a Essalud, al banco y no presentó ninguna otra documentación ni señaló en su escrito el motivo por el cual las entregas no fueron consideradas como parte de la base imponible de las Aportaciones a Essalud, se establece que el contribuyente no acreditó que dichos pagos correspondan a gratificaciones extraordinarias o pagos ocasionales a título de liberalidad, por lo que se concluye que corresponden a pagos de carácter remunerativo.

²⁸ Similar criterio se ha recogido en las Resoluciones N° 10099-9-2019 y 4274-9-2019.

Z P / YG



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

Que de lo antes expuesto se advierte que la recurrente no ha sustentado las razones por las que no gravó con las Aportaciones al Régimen Contributivo a la Seguridad Social en Salud, los mencionados pagos, y en ese sentido, no puede afirmarse, tal como ella alega, que dicho concepto se ampara en el inciso a) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS para calificar como un concepto no remunerativo; por lo que el reparo efectuado por la Administración se encuentra conforme a ley.

i.3) Apoyo a colaboradores

Que de autos se observa que la recurrente otorgó un pago de S/ 100,00 a diversos trabajadores en junio de 2011 detallados en el Anexo N° 10.3 del Resultado del Requerimiento N°

- Que la recurrente presentó el correo electrónico de fecha 15 de junio de 2011 (folios 598 y 599) de dirigido a _____ con el asunto de gratificación extraordinaria- junio 2011, y cuyo contenido señala para incluir en la planilla de junio, así como un documento en el que se aprecia una relación de trabajadores y el monto de S/ 100,00.
- Asimismo ofreció como medio probatorio en la instancia de apelación, el que resulta admisible en aplicación del artículo 148 del Código Tributario, al haber cancelado la deuda según se aprecia del Anexo N° 1 de la Resolución de Determinación N° _____ (folio 4224), recortes periodísticos del _____ de 20 de marzo y 2 de mayo de 2011 en los que se señala que la sierra sur, y específicamente _____ soportarían _____ donde se registrarían temperaturas por debajo de los cero grados (folios 4515 y 4616).

Que al respecto si bien la recurrente señala que los montos otorgados a dichos trabajadores fueron destinados como apoyo de sus colaboradores de _____ se observa que la documentación que presenta resulta insuficiente a fin de acreditar su afirmación; toda vez que el correo solo hace mención a que se incluya en planilla y existe una relación de los trabajadores que habrían recibido dicho apoyo; sin embargo, tales documentos no permiten verificar la naturaleza de los montos otorgados a los trabajadores, por lo expuesto, la recurrente no sustentó la naturaleza de las entregas calificadas por el contribuyente como gratificaciones extraordinarias, por lo que se determina que constituyen un concepto remunerativo.

Que de lo antes expuesto se advierte que la recurrente no ha sustentado las razones por las que no las gravó con las Aportaciones al Régimen Contributivo a la Seguridad Social en Salud, y en ese sentido, no puede afirmarse, tal como ella alega, que dicho concepto se ampara en el inciso a) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS para calificar como un concepto no remunerativo; y en ese sentido, el reparo efectuado por la Administración se encuentra conforme a ley.

Que en cuanto a las sentencias de Casación N° 2610-2009-LIMA, y 555-2006-Cono Norte de Lima, entre otras, se debe indicar que aquellas solo son aplicables a los casos concretos analizados en dichas resoluciones. Respecto a la Casación N° 1465-2012 invocada por la recurrente, se debe señalar que aquella solo es aplicable al caso concreto analizado en dicha resolución. Asimismo, en lo que corresponde al criterio de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07840-3-2010 invocadas por la recurrente, cabe indicar 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 con relación al argumento de la recurrente referido a que la Administración debe justificar su posición en el sentido de sostener que los conceptos referidos constituyen conceptos remunerativos, por lo que no cabe que presuma que un concepto califica como remunerativo, corresponde precisar que de conformidad con el artículo 6 de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, 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, por lo que si la recurrente considera que los referidos conceptos no se encuentran recogidos por dicha

L P KJ



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

norma sino que se encuentran enmarcados alguna de las excepciones del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS, debió acreditar tal afirmación con la documentación correspondiente, lo que no hizo, por lo que los argumentos y resoluciones invocadas por la recurrente no resultan atendibles.

Que por lo expuesto, toda vez que en la presente resolución se han levantado algunos reparos, y manteniendo otros, procede la reliquidación de las resoluciones de determinación impugnadas, según corresponda.

Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° (folios 4537 a 4560) fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, vinculadas a las Aportaciones a ESSALUD de los períodos enero a diciembre de 2011.

Que el numeral 1 del artículo 178 de la norma citada, modificada por el Decreto Legislativo N° 953, establecía que constituye infracción relacionada 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 gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde 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 dicha infracción era sancionada, según la Tabla I del citado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que teniendo en cuenta que las Resoluciones de Multa N° han sido emitidas sobre la base de los reparos a las Aportaciones a ESSALUD de los períodos enero a diciembre de 2011, contenidos en las Resoluciones de Determinación N°

que han sido previamente analizadas respecto de las cuales esta instancia ha levantado en parte los reparos por asignación por educación, y otras gratificaciones extraordinarias (bono de ingreso) y se han mantenido los demás reparos, corresponde emitir similar pronunciamiento sobre las referidas resoluciones de multa, y en consecuencia, se revoca la apelada en este extremo, debiendo la Administración efectuar la reliquidación correspondiente.

Que con relación a la invocación por parte de la recurrente de la aplicación de la interpretación del Tribunal Constitucional sobre la improcedencia del cobro de intereses moratorios fijada en la sentencia emitida en el Expediente N° 4082-2012-PA/TC, es del caso indicar que tal pronunciamiento fue emitido respecto de un caso en particular al resolver una demanda de amparo, es decir, tomando en cuenta los hechos acaecidos en dicho caso específico, por lo que la referida sentencia sólo se aplica al caso concreto, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales de control difuso, cuyos alcances se restringen únicamente a las partes, siendo que además esta sentencia no constituye precedente vinculante.

Que finalmente, del escrito de apelación se advierte que la recurrente además pretende la devolución de pagos indebidos y/o en exceso que habría efectuado por los tributos y períodos materia de autos, extremo al que corresponde darle trámite de solicitud no contenciosa de devolución, de acuerdo con lo previsto por el artículo 223 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, según el cual el error en la calificación del



Tribunal Fiscal

Nº 04885-3-2020

recurso no será obstáculo para su tramitación siempre que del mismo se deduzca su verdadero carácter, debiendo la Administración proceder conforme con lo dispuesto por el artículo 162 del Código Tributario, o de encontrarse en trámite dicho asunto, los actuados le sean acumulados.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la presencia de los representantes de ambas partes, conforme se observa de la Constancia de Informe Oral N° (folio 4755).

Con los vocales Guarníz Cabell, Toledo Sagástegui y Huerta Llanos, e interviniendo como ponente la vocal Toledo Sagástegui.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 9 de diciembre de 2015, en cuanto a los reparos por asignación por educación en cuanto a la trabajadora , y gratificaciones extraordinarias respecto al bono de ingreso, y multas vinculadas, debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo expuesto; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.
2. **DAR TRÁMITE** de solicitud de devolución al extremo de la apelación en que la recurrente formula dicha pretensión, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución.

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

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

TOLEDO SAGÁSTEGUI
VOCAL

HUERTA LLANOS
VOCAL

Fafán Castillo
Secretaria Relatora
TS/FC/OL/ra