



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
CHARCA HUASCUPE Walter
Tito FAU 20131370645
soft
Fecha: 28/10/2025
09:21:59 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 09733-2-2025

EXPEDIENTE N° : 2496-2021

INTERESADO :

ASUNTO : Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones, Impuesto a la Renta y Multas

PROCEDENCIA : Lambayeque

FECHA : Lima, 17 de octubre de 2025

VISTA la apelación interpuesta por

con R.U.C. N°

contra la Resolución de Intendencia N°

emitida el 29 de setiembre de 2020 por la Intendencia Regional Lambayeque de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° a N° y las Resoluciones de Multa N° a N° emitidas por

las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, retenciones por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones y por retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría de enero a diciembre de 2016 y por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 175°, numeral 13 del artículo 177° y numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración señala que producto de la fiscalización definitiva realizada a la recurrente reparó la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, de las retenciones por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones y de las retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría de enero a diciembre de 2016, por el otorgamiento de sumas de dinero que califican como concepto remunerativo, toda vez que los importes entregados a los trabajadores bajo la denominación de "condición de trabajo" no califican como tal y al determinar la existencia de relación laboral entre la recurrente y docentes que en el periodo fiscalizado emitieron Recibos por Honorarios por la prestación de sus servicios; asimismo, detectó la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 175°, numeral 13 del artículo 177° y numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que la recurrente sostiene que la Administración Tributaria no ha valorado sus argumentos ni medios probatorios presentados; indica que mediante los requerimientos cursados en el procedimiento de fiscalización se le solicitó una serie de documentación e información que a todas luces resulta ilegal, más aún si no se realizó la motivación que demuestre de forma indubitable la necesidad y proporcionalidad de lo requerido con los fines perseguidos en el citado procedimiento, sobre todo considerando que no es una gran empresa y que la Administración no le puede exigir implementar controles internos inusitados. Invoca la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 00091-2005-AA/TC.

Que refiere que durante el ejercicio 2016 otorgó asignaciones a sus trabajadores que no pueden ser consideradas como conceptos remunerativos.

Que afirma que el otorgamiento del importe como refrigerio estuvo supeditado a la asistencia al centro de trabajo y no constituye alimentación principal, en tal sentido, no forma parte de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y al Sistema Nacional de Pensiones; agrega que la Administración no ha demostrado que se trate de una alimentación principal y que no se ha sustentado ni motivado la aplicación de la Ley N° 28051 y el Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

Que alega que la Administración confunde el concepto del pago de asignación para que el trabajador se traslade desde su domicilio hasta el centro laboral, importe entregado como condición de trabajo y que se encuentra regulado en el inciso e) del artículo 19° del Decreto Supremo N° 001-97-TR, y el pago por otorgamiento de movilidad para que el trabajador realice gestiones por cuenta de la empresa, concepto



Ministerio de
Economía
y Finanzas

CASTAÑEDA ALTAMIRANO
Víctor Eduardo FAU 20131370645
soft
Fecha: 28/10/2025 07:52:38
Motivo: Soy el autor del documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

TERRY RAMOS Carmen Ines FAU
20131370645 soft
Fecha: 28/10/2025 09:04:42
Motivo: Soy el autor del documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

TOLEDO SAGASTEGUI
Claudia Elizabeth FAU
20131370645 soft
Fecha: 27/10/2025 17:01:24
Motivo: Soy el autor del documento



Tribunal Fiscal

Nº 09733-2-2025

regulado en el inciso a.1) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta; añade que cita parcialmente las referidas normas, ubicándolas fuera de contexto a fin de efectuar su reparo, sin tomar en cuenta que uno de los métodos que se debe utilizar al interpretar las normas tributarias es el método sistemático.

Que arguye que el otorgamiento de importes como movilidad para asistencia al centro laboral y por concepto de uniformes (otorgada de manera general y con la finalidad de presentar una imagen adecuada) fueron otorgados como condición de trabajo, por tanto, no se consideran como conceptos remunerativos afectos a las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y al Sistema Nacional de Pensiones.

Que aduce que el otorgamiento del importe por concepto de capacitación fue con la finalidad que sus trabajadores realicen cursos de capacitación, considerando que su objeto social es brindar servicios educativos, siendo indispensable que el personal se encuentre en constante capacitación.

Que puntualiza que el otorgamiento de un importe por concepto de escolaridad corresponde a un pago extraordinario, tal como sucede en las instituciones públicas, por tanto, no se puede considerar como remuneración computable.

Que sostiene que la Administración reparó importes pagados a trabajadores que le prestaron servicios de manera independiente, sin tener en consideración el principio de supremacía de la realidad, cita la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 1944-2002-AA/TC; asimismo, refiere que el elemento determinante para la existencia de un contrato laboral es la subordinación, la cual, a efecto de ser acreditada, debe ser analizada considerando el poder de dirección y el poder disciplinario, esto es, la causa del contrato habilita al empleador a impartir las órdenes para fijar o modificar el modo de prestar el trabajo, también es posible que el empleador transfiera a un trabajador de un área a otra e inclusive que lo ascienda de puesto, sin que para ello tenga que celebrar un nuevo contrato en cada oportunidad; adicionalmente, junto a tal potestad de normar reglamentariamente las labores y dictar órdenes necesarias para la ejecución del trabajo, también el empleador tiene la capacidad de sancionar disciplinariamente, dentro de los límites de la razonabilidad, cualquier infracción o incumplimiento de las obligaciones a cargo del trabajador.

Que arguye que la Administración no ha demostrado de manera objetiva que exista subordinación entre las personas que han emitido recibos por honorarios reparados y ella, solo se limita a transcribir algunas normas, derivándole toda la carga de la prueba a efecto de desvirtuar sus imputaciones, lo que no se ajusta a un debido procedimiento.

Que respecto a la Resolución de Multa N° emitida por llevar con atraso los libros y registros de contabilidad, indica que conforme con la abundante jurisprudencia emitida por este Tribunal, tal infracción se computa desde que la Administración detecta su comisión, lo que no ha ocurrido en su caso; cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 16860-1-2012.

Que, en el presente caso, producto del procedimiento de fiscalización definitiva iniciado a la recurrente con Carta N° y Requerimiento N° (folios 1513, 1514 y 1536), notificados el 6 de setiembre de 2018 (folios 1515 y 1537), la Administración reparó la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, de las retenciones por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones y de las retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría de enero a diciembre de 2016, por el otorgamiento de sumas de dinero que califican como concepto remunerativo, toda vez que los importes entregados a los trabajadores bajo la denominación de "condición de trabajo" no califican como tal y al determinar la existencia de relación laboral entre la recurrente y docentes que en el periodo fiscalizado emitieron Recibos por Honorarios por la prestación de sus servicios; asimismo, detectó la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 175º, numeral 13 del artículo 177º y numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, lo que dio lugar a la emisión de los valores impugnados (folios 1559 a 1760).

Resoluciones de Determinación N° a N° – Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y retenciones por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de enero a diciembre de 2016

Conceptos remunerativos no afectados por el contribuyente a tributos laborales



Tribunal Fiscal

Nº 09733-2-2025

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 6º de la Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, Ley N° 26790, modificado por Ley N° 28791, el aporte por afiliación al Seguro Social de Salud de los trabajadores en actividad equivale al 9% de la remuneración o ingreso, considerándose como remuneración la así definida por los Decretos Legislativos N° 728 y N° 650 y sus normas modificatorias.

Que el artículo 6º del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo N° 003-97-TR, modificado por Ley N° 28051, señala 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; asimismo, 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.

Que el artículo 7º de la citada norma, dispone que no constituye remuneración para ningún efecto legal los conceptos previstos en los artículos 19º y 20º del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 650.

Que, asimismo, el artículo 9º del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 650, Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR, dispone que es remuneración computable la remuneración básica y todas las cantidades que regularmente perciba el trabajador, en dinero o en especie, como contraprestación de su labor, cualquiera sea la denominación que se les dé, siempre que sean de su libre disposición, siendo que se incluye en este concepto el valor de la alimentación principal cuando es proporcionada en especie por el empleador y se excluyen los conceptos contemplados en los artículos 19º y 20º.

Que según el citado artículo 19º del mencionado Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación de Tiempo de Servicio, 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; 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 de forma similar, el artículo 20º del mismo texto único ordenado prevé que no 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.

Que el artículo 5º del Reglamento de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios – Decreto Legislativo N° 650, aprobado por Decreto Supremo N° 004-97-TR, modificado por Decreto Supremo N° 006-2005-TR, precisó que el refrigerio que no constituye alimentación principal, conforme al artículo 12º



Tribunal Fiscal

Nº 09733-2-2025

de dicha ley, no será considerado como remuneración para ningún efecto legal¹.

Que el anotado artículo 12°, de forma similar al artículo 6° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, dispone que se entiende por alimentación principal, indistintamente, el desayuno, almuerzo o refrigerio de mediodía cuando lo sustituya, y la cena o comida.

Que, respecto a las retenciones por las Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones, el inciso a) del artículo 3° del Decreto Ley N° 19990, establece que son asegurados obligatorios los trabajadores que prestan servicios bajo el régimen de la actividad privada a empleadores particulares, cualesquiera que sean la duración del contrato de trabajo y/o el tiempo de trabajo por día, semana o mes.

Que el artículo 11° del referido decreto, modificado por Decreto Ley N° 20604, señala que los empleadores están obligados a retener las aportaciones de los trabajadores asegurados obligatorios en el momento del pago de sus remuneraciones y entregarlas al Seguro Social del Perú.

Que el inciso a) del artículo 6° del citado decreto prescribe que constituyen fuentes de financiamiento del Sistema Nacional de Pensiones de la Seguridad Social las aportaciones de los empleadores y de los asegurados; precisándose en el artículo 7° de dicha norma, que tales aportaciones equivalen a un porcentaje del monto de la remuneración asegurable que percibe el trabajador, porcentaje que se fijará, en cada caso, por decreto supremo con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros, a propuesta del Consejo Directivo del Seguro Social del Perú y previo estudio actuarial.

Que el artículo 8° del aludido decreto establece que se considera remuneración asegurable el total de las cantidades percibidas por el asegurado por los servicios que presta a su empleador o empresa, cualquiera que sea la denominación que se les dé, con las excepciones que se consignan en el artículo 9°, las cuales se refieren a las gratificaciones extraordinarias, asignación anual sustitutoria del régimen de participación en las utilidades, participación en las utilidades, bonificación por riesgo de pérdida de dinero, bonificación por desgaste de herramientas, y las sumas o bienes entregados al trabajador para la realización de sus labores, exigidos por la naturaleza de estas, como los destinados a movilidad, viáticos, representación y vestuario.

Que el artículo 11° de dicha norma dispone la obligación de los empleadores de retener las aportaciones de los trabajadores asegurados obligatorios en el momento de pago de sus remuneraciones y entregarlas al Seguro Social.

Que la Segunda Disposición Transitoria de la Ley N° 26504, dispuso que a partir del 1 de enero de 1997 las retenciones a las Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones a que se refiere el Decreto Ley N° 19990, no serán menores al 13% de la remuneración asegurable.

Que el artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N° 080-99/SUNAT, que aprobó las normas referidas a declaraciones y pago correspondientes a tributos vinculados a trabajadores, establece que la entidad empleadora es contribuyente de las contribuciones a ESSALUD (Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud) y actúa como agente retenedor tratándose de las Aportaciones a la ONP (Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones), entre otros tributos.

Que mediante Resoluciones N° 01968-4-2005 y N° 01931-5-2004, este Tribunal ha señalado que a efecto de establecer cuándo un concepto tiene la calidad de remuneración y, como tal, afecta a las retenciones a las Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones, se deberá estar a la definición de remuneración prevista por la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, por lo que –al igual que en el caso de las Aportaciones al Régimen Contributivo de Seguridad Social en Salud–, no se encuentran afectos los conceptos previstos en los artículos 19° y 20° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 650, aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR.

Que de las normas citadas se tiene que constituye remuneración, para efecto de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y las retenciones de las Aportaciones al Sistema

¹ En los considerandos del citado Decreto Supremo N° 006-2005-TR se indica que la modificación del inciso j) del artículo 19° del citado Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, efectuada a través de la Ley N° 28051, no recogió expresamente la precisión que el refrigerio que no fuera alimentación principal no se consideraba como parte de la remuneración computable para el cálculo de la Compensación por Tiempo de Servicios, por lo que mediante el citado decreto supremo se realizaba dicha precisión.



Tribunal Fiscal

Nº 09733-2-2025

Nacional de Pensiones, las sumas que perciba el trabajador por sus servicios, 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, tales como el costo o valor de las condiciones de trabajo, entre otros conceptos.

Que, respecto a la condición de trabajo, este Tribunal ha dejado establecido en reiterados pronunciamientos, tales como las Resoluciones N° 8729-5-2001 y N° 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 con tal objeto y no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.

Que mediante Punto I del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 1496 y 1497), notificado el 18 de setiembre de 2019 (folio 1499), la Administración informó a la recurrente que de la verificación de la información declarada en la Planilla Electrónica presentada por aquella y la obtenida de sus sistemas informáticos, observó ingresos declarados de trabajadores que no fueron considerados en su totalidad a efectos de calcular la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y al Sistema Nacional de Pensiones de enero a diciembre de 2016, detallando los importes totales mensualizados por trabajador en el Anexo N° 02 adjunto al citado requerimiento (folios 1485 a 1494).

Que, de la revisión de las Boletas de Pago de los trabajadores, proporcionadas por la recurrente, advirtió que los importes no afectos a tributos laborales corresponden a conceptos calificados como "condición de trabajo", los que se otorgaron mensualmente; asimismo, resaltó que la propia recurrente indicó que no cuenta con planilla de movilidad otorgada a trabajadores.

Que señaló que los pagos efectuados por la recurrente a favor de sus trabajadores tienen naturaleza de remuneración, teniendo en cuenta que esta última está constituida por toda retribución que recibe el trabajador por el servicio prestado, cualquiera sea la denominación que se le otorgue (asignación, bonificación, bono, alimentación principal otorgada por el empleador, entre otros) y que sea de su libre disposición.

Que solicitó a la recurrente sustentar por escrito y con la base legal correspondiente, la no consideración de los importes pagados a los trabajadores, detallados en el Anexo N° 02 adjunto al citado requerimiento (folios 1485 a 1494), en el cálculo de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y al Sistema Nacional de Pensiones de enero a diciembre de 2016; asimismo, le requirió sustentar la naturaleza y cuantía de dichos importes, para lo cual debía presentar: a) Informe en el que detalle los motivos por los que entregó a los trabajadores los importes señalados en el aludido Anexo N° 02, porqué se consideran tales pagos indispensables para el desempeño de la actividad laboral de los trabajadores y a qué tipo de control está sujeta la entrega de dichos importes, adjuntando documentación sustentatoria y precisando la base legal respectiva; b) Documentación que sustente los conceptos entregados, tales como contratos de trabajo, convenio individual, tarjetas de entrada y salida del personal y/u otro control de asistencia al centro de trabajo, informes, entre otros, de corresponder; y, c) Metodología para el cálculo de los importes otorgados.

Que, en atención a lo solicitado, mediante escrito de 9 de octubre de 2019 (folios 1316 a 1330), la recurrente señaló que la Administración, sin motivación alguna, realizó la imputación como remuneración afecta a las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y al Sistema Nacional de Pensiones, de una serie de asignaciones que se pagaron a favor de los trabajadores como condición de trabajo.

Que indicó que la Administración no ha tenido en consideración que la asignación por refrigerio otorgada a los trabajadores no tiene la calidad de alimentación principal, ni tampoco ha demostrado que se trate de una alimentación principal; agregó que no ha motivado la aplicación de la Ley N° 28051 y el Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

Que precisó que en el ejercicio 2016 no utilizó gastos de movilidad local, a los que hace referencia el inciso a1) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y resaltó que la Administración confunde los conceptos del pago de asignación para que el trabajador se traslade de su domicilio hasta el centro laboral, importe entregado como condición de trabajo y regulado en el inciso e) del artículo 19° del



Tribunal Fiscal

Nº 09733-2-2025

Decreto Supremo N° 001-97-TR; y el otorgamiento de movilidad para que el trabajador realice gestiones por cuenta de la universidad, concepto regulado en el inciso a1) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que puntualizó que en el ejercicio 2016 otorgó asignaciones a los trabajadores, las mismas que no pueden ser consideradas conceptos remunerativos, entre otro, por lo siguiente:

- *Otorgamiento de un importe como refrigerio:* Estuvo supeditado a la asistencia al centro de trabajo y no constituye alimentación principal, en tal sentido no puede formar parte de la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y al Sistema Nacional de Pensiones.
- *Otorgamiento de un importe como movilidad para asistencia al centro laboral:* Entregado al constituir condición de trabajo, por tanto, no se considera como concepto remunerativo afecto a las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y al Sistema Nacional de Pensiones.
- *Otorgamiento de un importe por concepto de capacitación:* Entregado a los trabajadores con la finalidad que realicen cursos de capacitación, considerando que su objeto social es brindar servicios educativos, siendo indispensable que el personal se encuentre en constante capacitación.
- *Otorgamiento de un importe por concepto de uniformes:* Asignación otorgada con la finalidad de presentar una imagen adecuada por parte de los trabajadores, práctica usual en las instituciones públicas y privadas; dicho concepto se entregó en calidad de condición de trabajo y de manera general.

Que en el Punto I – “Conceptos Remunerativos no afectados por el contribuyente a tributos laborales” del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° (folios 1471 a 1473), notificado el 30 de enero de 2020 (folio 1477), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente y tras su revisión señaló que aquella no sustentó ni acreditó las observaciones comunicadas mediante Requerimiento N°

Que indicó que la recurrente presentó copia simple de su Acta de Sesión de Directorio de 4 de enero de 2016, en la que constan, entre otro, los siguientes acuerdos:

- *Acuerdo N° 01:* Aprobar el otorgamiento del bono por capacitación profesional de trabajadores de la por los meses de enero, febrero y julio.
- *Acuerdo N° 03:* Aprobar el otorgamiento de bono por uniformes por el importe de S/ 350,00 a cada trabajador de la este importe deberá ser entregado en el mes que se cuente con efectivo necesario.
- *Acuerdo N° 04:* Aprobar el otorgamiento de S/ 12,00 por movilidad y S/ 10,00 por refrigerio a cada trabajador de la estos bonos serán entregados siempre y cuando se cumpla con la asistencia diaria al centro de trabajo, para esto el área de recursos humanos deberá emitir el reporte pertinente de asistencia para el otorgamiento de bonos.

Que informó que se presentó copia simple del Acta de Junta General de Accionistas de la recurrente, de 5 de setiembre de 2016, donde consta como acuerdo único convalidar y fijar por concepto de asignaciones por condiciones laborales, los cuales no tienen efectos pensionables ni remunerativos, para el año 2016, entre otro, los siguientes conceptos:

Concepto	Monto (S/)	Docente	No Docente	Periodo	Condición
Movilidad	12,00	X	X	Todo el año	Sujeto a control
Refrigerio	10,00	X	X	Todo el año	Sujeto a control
Capacitación	250,00	X	X	Enero, febrero, julio	Sujeto a control
Uniforme	350,00	X	X	Abrial	



Tribunal Fiscal

Nº 09733-2-2025

Que observó que la citada documentación fue presentada sin firma del representante legal y que no constituyen medios de prueba preconstituidos y de fecha cierta; asimismo, de la información y documentación proporcionada durante el procedimiento de fiscalización, advirtió que los referidos acuerdos no tienen sustento ni documentación alguna que los acredite, ni tampoco se detallan en las boletas de los trabajadores para efectos de acreditar su entrega.

Que resaltó que en cuanto al Acuerdo N° 04, antes señalado, la recurrente no cumplió con presentar los reportes que acrediten los bonos por movilidad y refrigerio, cuya entrega se encuentra en función a la asistencia diaria al centro de trabajo.

Que señaló que la recurrente otorga los bonos por capacitación por el mismo importe a cada trabajador, siguiendo un criterio de generalidad, cuando lo razonable es que en las capacitaciones los bonos se otorguen teniendo en cuenta el puesto de trabajo y la especialidad, es decir, que deben ser adecuados a la naturaleza de las respectivas ocupaciones; adicionalmente, advirtió que la recurrente no ha acreditado que como empleadora haya verificado el uso del dinero en capacitación, más aún si no presentó comprobantes de pago ni medios probatorios que sustentasen la capacitación de sus trabajadores. Agregó que, de igual modo, respecto a los importes entregados por concepto de uniformes, no se presentó prueba alguna que demuestre su entrega.

Que resaltó que al haberse entregado a los trabajadores montos en efectivo cuyo destino no se ha acreditado, dichos importes adquieren la condición de libre disponibilidad del trabajador y, por ende, constituyen remuneración afecta; asimismo, advirtió que de la evaluación de los contratos de trabajo a tiempo completo presentados por la recurrente, consta que la remuneración básica de la mayoría de trabajadores es menor al importe otorgado bajo la calificación de "condición de trabajo", situación que también verificó en algunos contratos a tiempo parcial.

Que puntualizó que si bien en algunos contratos de trabajo a tiempo parcial se establece en la sexta cláusula que el trabajador además de su remuneración básica percibirá un adicional como "condiciones de trabajo" para el cabal desempeño de sus funciones, cuya suma será a "libre liberalidad" del empleador, no se ha establecido a qué concepto se refiere ni ha probado la recurrente que durante el periodo fiscalizado haya otorgado esas "condiciones de trabajo", no siendo aplicable lo estipulado en dicho texto, toda vez que su contenido es indeterminado para estos fines.

Que informó que la recurrente adjuntó un formato con el nombre de planillas de las asignaciones otorgadas a los trabajadores, donde detalla, entre otro, los importes por movilidad, refrigerio y capacitación, lo que evidencia su entrega de manera periódica durante la vigencia de los contratos y, tal como se indicó anteriormente, los importes entregados a los trabajadores no están sujetos a ningún tipo de control, por lo tanto, son de libre disponibilidad del trabajador, hechos que permiten inferir que se está ante remuneraciones afectas.

Que concluyó que los importes entregados por la recurrente a favor de sus trabajadores, durante el periodo fiscalizado, bajo la calificación de "condición de trabajo", tienen carácter remunerativo, por tanto, procedió a considerar los importes entregados a los trabajadores por concepto de movilidad, refrigerio, capacitación y uniformes, no acreditados como condición de trabajo, para efectos de la determinación de la base de cálculo para las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y las retenciones por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones, cuyo detalle obra en los Anexos N° 02 y N° 03 adjuntos al citado resultado de requerimiento.

Que, en el caso de autos, se advierte que la Administración reparó la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y de las retenciones por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de enero a diciembre de 2016, toda vez que constató que en dichos periodos la recurrente entregó a sus trabajadores sumas mensuales por concepto de "condición de trabajo", que según aquella sostiene correspondían a "movilidad", "refrigerio", "capacitación" y "uniformes", montos respecto de los cuales no acreditó su calificación como condición de trabajo, y por tanto constituyen conceptos remunerativos, al haber sido entregados a los trabajadores a su libre disponibilidad.

Que, al respecto, revisadas las Boletas de Pago de los trabajadores, proporcionadas por la recurrente (folios 471 a 944), se aprecian como ingresos considerados para su pago mensual los conceptos de



Tribunal Fiscal

Nº 09733-2-2025

"remuneración o jornal básico" y "condición de trabajo", advirtiéndose que, en la mayoría de ellos, los montos de este último concepto son superiores al de la remuneración básica.

Que, asimismo, en los documentos denominados "Planillas de mes", correspondientes a los períodos enero a diciembre de 2016, elaborados por la recurrente (folios 1157 a 1168 y 1217 a 1236), se detallan por cada trabajador, el importe de su remuneración básica y los montos que corresponderían al concepto de "condición de trabajo" señalado en las Boletas de Pago de los trabajadores, el que, a su vez, correspondería a los conceptos de, entre otro, "movilidad", "refrigerio", "capacitación" y "uniformes", los que no fueron considerados a efecto del cálculo de las retenciones por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones, en los casos que correspondía efectuar tal retención, ni para el cálculo de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, conforme se aprecia de dichos documentos y de las Boletas de Pago proporcionadas.

Que, a efecto de sustentar que los conceptos entregados por la recurrente a favor de sus trabajadores, bajo la denominación de "movilidad", "refrigerio", "capacitación" y "uniformes", califican como condición de trabajo y, por tanto, no fueron considerados como conceptos remunerativos, la recurrente proporcionó copia del Acta de Sesión de Directorio de 4 de enero de 2016 (folios 1170 y 1280), en la que se acordó, entre otro, aprobar el otorgamiento de bonos por capacitación profesional a los trabajadores de la recurrente por los meses de enero, febrero y julio; así como aprobar el otorgamiento de bono para uniformes por el importe de S/ 350,00 a cada trabajador, el que sería entregado en el mes que se cuente con efectivo necesario; y el otorgamiento de S/ 12,00 por movilidad y S/ 10,00 por refrigerio a cada trabajador, montos que serían entregados siempre y cuando se cumpla con la asistencia diaria al centro de trabajo, para lo cual el área de Recursos Humanos debería emitir el reporte pertinente de asistencia.

Que, asimismo, obra en autos copia del Acta de Junta Universal de Accionistas de la recurrente, de 5 de setiembre de 2016 (folios 1314 y 1315), en la que se acordó convalidar y fijar por concepto de asignaciones por condiciones laborales, las cuales no tienen efectos pensionables ni remunerativos, para el año 2016, entre otro, los siguientes conceptos:

Concepto	Monto (S/)	Docente	No Docente	Período	Condición
Movilidad	12,00	X	X	Todo el año	Sujeto a control
Refrigerio	10,00	X	X	Todo el año	Sujeto a control
Capacitación	250,00	X	X	Enero, febrero, julio	Sujeto a control
Uniforme	350,00	X	X	Abrial	Sujeto a control

Que, al respecto, tales documentos solo dan cuenta de la realización de juntas y/o sesiones en las que se expusieron y acordaron otorgar sumas de dinero a favor de los trabajadores de la recurrente por concepto de "movilidad", "refrigerio", "capacitación" y "uniforme", las que son consideradas por la propia recurrente como condiciones de trabajo; no obstante, no resulta suficiente la calificación o designación de tales importes como "condiciones de trabajo", sino que se debe acreditar que los pagos por dichos conceptos son indispensables para que los trabajadores puedan cumplir a cabalidad con las funciones asignadas y que, en efecto los importes entregados fueron destinados a estos, es decir, no pueden ser sumas entregadas a libre disposición de los trabajadores.

Que obran en autos reportes de planilla mensuales de asignaciones otorgadas a los trabajadores, elaborados por la recurrente (folios 1289 a 1311), en los que se detallan por cada trabajador el importe entregado de forma mensual correspondiente a los conceptos de "movilidad" y "refrigerio", precisando el monto diario al que asciende cada concepto y el número de días considerado respecto de cada trabajador a efecto del cálculo del monto final a ser entregado por cada uno de ellos; asimismo, en los reportes de enero, febrero y julio, se señala adicionalmente el importe entregado por concepto de "capacitación" (folios 1297, 1310 y 1311), y en el reporte de abril, se indica el importe entregado a cada trabajador por concepto de "uniformes" (folios 1304 a 1306); sin embargo, tal documentación no demuestra ni evidencia que las sumas entregadas a los trabajadores hayan sido necesarias e indispensables para que los trabajadores puedan cumplir a cabalidad sus funciones y, por tanto, constituyan condiciones de trabajo, según la misma recurrente sostiene, pues la información detallada en los citados reportes se mantiene únicamente como su sola afirmación, sin documentación adicional que acredite la naturaleza y destino de las sumas entregadas bajo la denominación de "condiciones de trabajo".



Tribunal Fiscal

Nº 09733-2-2025

Que, si bien en la cláusula sexta o séptima de algunos contratos de trabajo suscritos entre la recurrente y sus trabajadores se pactó que estos últimos percibirían, como contraprestación por sus servicios, una remuneración mensual básica ascendente a S/ 750,00 o S/ 500,00 durante la vigencia de la relación laboral, así como los beneficios que por ley les correspondan; adicionalmente, se estipuló el otorgamiento de sumas bajo el concepto de "condiciones de trabajo" para el cabal desempeño de sus funciones, cuyo monto sería determinado a "libre liberalidad" de la recurrente, según lo indicado en algunos contratos (folios 957, 969, 974, 989, 1017, 1018, 1022 a 1024 y 1040 a 1044), y ascendía a S/ 1 750,00, S/ 2 250,00, S/ 1 347,50, S/ 1 250,00, S/ 250,00 o S/ 750,00, según lo pactado en otros (folios 945, 947, 948, 984, 1005 a 1016, 1019 a 1021, 1025 a 1039 y 1045 a 1069); sin perjuicio de que en dichos contratos no se detalla a qué "condiciones de trabajo" se hace referencia, para calificar una entrega de dinero como tal no basta con que se pacte su otorgamiento bajo esa denominación, sino que debe acreditarse que las sumas entregadas sean necesarias e indispensables para el desempeño de las funciones del trabajador, máxime si en el presente caso los importes pactados como "condiciones de trabajo" superan la remuneración básica convenida, y en algunos casos incluso la duplican o triplican.

Que, considerando lo expuesto, de la evaluación de la documentación proporcionada por la recurrente se advierte que no presentó elementos probatorios suficientes que permitan verificar sus afirmaciones, dado que no acreditó que las entregas de dinero bajo el concepto de "condiciones de trabajo" —que, según sostiene, correspondían a bonos por "movilidad", "refrigerio", "capacitación" y "uniforme"— fueran indispensables y necesarias para el cabal desempeño de las funciones de sus trabajadores, ni que las sumas otorgadas se destinaran efectivamente al objeto por el cual fueron entregadas, conforme a las normas y jurisprudencia glosadas; ello, toda vez que los documentos presentados solo hacen referencia a la calificación de dichos conceptos y el pago de los mismos, sin sustento adicional que permita validar su naturaleza como condición de trabajo.

Que, en tal sentido, no corresponde considerar que las sumas entregadas, materia de reparo, constituyan condiciones de trabajo y, por ende, que no deban ser consideradas conceptos remunerativos sujetos a las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y a las retenciones por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones; en consecuencia, la recurrente se encuentra obligada a incluir dichos importes en la base de cálculo de las aportaciones y retenciones materia de análisis, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que, sin perjuicio de que la recurrente considere los montos entregados como "condición de trabajo", lo que ha sido desvirtuado conforme a lo señalado anteriormente, respecto al concepto que sostiene entregó bajo la denominación de "refrigerio", resulta pertinente indicar que, conforme ella misma lo detalla en la documentación presentada, este ascendía al importe diario de S/ 10,00, el que, en los meses en que se otorgaron, cubría razonablemente el costo de una alimentación principal, como podría ser el desayuno o incluso el almuerzo o cena o un refrigerio que sustituyera a cualquiera de ellos, por lo que, se evidencia su naturaleza remunerativa; asimismo, cabe reiterar que la recurrente no ha acreditado, respecto de las entregas de dinero efectuadas, que estas en efecto se hubiesen destinado a los conceptos por los que fueron otorgadas.

Que los argumentos de la recurrente dirigidos a sostener que los bonos otorgados a sus trabajadores por concepto de "movilidad", "refrigerio", "capacitación" y "uniforme" califican como condiciones de trabajo, no resultan amparables, toda vez que conforme a lo señalado en el presente pronunciamiento, aquella no proporcionó elementos probatorios suficientes que acreditasen que estos hubieran sido indispensables y necesarios para el cabal desempeño de las funciones de sus trabajadores, ni tampoco acreditó que las sumas entregadas se destinaron al objeto por el cual fueron otorgadas.

Que si bien la recurrente alega que el otorgamiento del importe por concepto de capacitación fue con la finalidad de que sus trabajadores realicen cursos de capacitación, considerando que su objeto social es brindar servicios educativos, no presentó documentación alguna que acredite que, en efecto, los trabajadores hubiesen destinado las sumas entregadas por tal concepto a capacitaciones que contribuyan al desempeño de sus labores, máxime si en el Acta de Junta de Accionistas proporcionada se indica que tal entrega está sujeta a control, no evidenciándose en autos documento alguno que demuestre el control realizado por la recurrente respecto a las capacitaciones a las que habrían asistido sus trabajadores y que habrían sido pagadas con los importes entregados.



Tribunal Fiscal

Nº 09733-2-2025

Que los argumentos vinculados al otorgamiento de bonos por concepto de escolaridad, no resultan amparables, toda vez que tal concepto no fue materia de reparo, siendo pertinente señalar que en el Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° (folio 1471), la Administración dejó constancia que los bonos por concepto de escolaridad entregados por la recurrente a favor de sus trabajadores no constituyan remuneración computable y, por ende, no fueron considerados en la base imponible de las aportaciones y retenciones materia de análisis.

Que, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, se advierte que la Administración evaluó la totalidad de la documentación presentada por aquella durante el procedimiento de fiscalización, formulando las imputaciones cuestionadas en el presente procedimiento sobre la base del análisis y verificación de dicha documentación, siendo pertinente señalar que las observaciones y/o conclusiones derivadas de dicha revisión fueron comunicadas a la recurrente mediante el Resultado de Requerimiento N° cuyo contenido ha sido detallado en considerandos anteriores.

Que lo señalado por la recurrente en el sentido que la Administración le solicitó una serie de documentación e información que a todas luces resulta ilegal, más aún si no se realizó la motivación que demuestre de forma indubitable la necesidad y proporcionalidad de lo requerido y que al no ser una gran empresa no se le puede exigir implementar controles internos inusitados, no resulta amparable, toda vez que de la revisión de los requerimientos cursados en el procedimiento de fiscalización no se advierte solicitud alguna que resulte ilegal, por el contrario, se le requirió toda aquella documentación que a su juicio pudiese sustentar sus afirmaciones y desvirtuar las observaciones efectuadas por el ente administrativo, específicamente respecto a los conceptos entregados a sus trabajadores como condición de trabajo y sobre la determinación de vínculo laboral entre ella y docentes a tiempo parcial que por su prestación de servicios emitieron Recibos por Honorarios; adicionalmente, tampoco se observa que la Administración le hubiese exigido la implementación de controles internos u otras acciones en el desarrollo de su actividad empresarial.

Recibos por honorarios con características de relación laboral

Que el artículo 5° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo N° 003-97-TR, establece que los servicios para ser de naturaleza laboral, deben ser prestados en forma personal y directa sólo por el trabajador como persona natural, y que no invalida esta condición, el hecho que el trabajador pueda ser ayudado por familiares directos que dependan de él, siempre que ello sea usual dada la naturaleza de las labores.

Que el artículo 6° de la citada ley, modificado por Ley N° 28051, indica 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 sea de su libre disposición.

Que el artículo 9° de la mencionada ley, establece que por la subordinación, el trabajador presta sus servicios bajo la dirección de su empleador, el cual tiene facultades para normar reglamentariamente las labores, dictar las órdenes necesarias para su ejecución, y sancionar disciplinariamente, dentro de los límites de la razonabilidad, cualquier infracción o incumplimiento de las obligaciones a cargo del trabajador, y que el empleador está facultado para introducir cambios o modificar turnos, días u horas de trabajo, así como la forma y modalidad de la prestación de las labores, dentro de criterios de razonabilidad y teniendo en cuenta las necesidades del centro de trabajo.

Que en las Resoluciones N° 07582-5-2004 y N° 02397-5-2003, entre otras, este Tribunal ha establecido que según la doctrina y la legislación laboral, para determinar la existencia de una relación laboral, es necesario que se presenten los siguientes elementos esenciales: a) Prestación personal de servicios, por la que el trabajador pone a disposición del empleador su fuerza de trabajo, debiéndose prestar el servicio en forma personal y directa, b) Remuneración, que es la contraprestación que otorga el empleador al trabajador a cambio de la actividad que éste realiza a su favor, y c) Subordinación o dependencia, que implica un vínculo jurídico por el cual el trabajador le confiere al empleador el poder de conducir su actividad personal, lo que implica que éste último tiene la atribución de organizar y encaminar su prestación.

Que, asimismo, en la Resolución N° 02397-5-2003 se ha indicado que entre los citados elementos, el de mayor importancia para efectos de determinar la naturaleza laboral de una relación, es el de



Tribunal Fiscal

Nº 09733-2-2025

"subordinación", el cual no es fácil de identificar, siendo necesario recurrir a los denominados rasgos sintomáticos, esto es, al conjunto de características típicas que permiten presumir la existencia de una relación laboral, tales como: el lugar de trabajo, horario de trabajo y exclusividad o trabajo para un solo empleador, entre otros.

Que, en tal sentido, se ha señalado en las Resoluciones N° 01952-2-2016 y N° 05733-2-2016, que conforme las normas glosadas y criterios jurisprudenciales expuestos, para que resulte procedente la acotación por tributos laborales como las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y retenciones por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones, previamente debe establecerse en forma fehaciente la existencia de una relación laboral.

Que en la Resolución N° 17697-10-2013 este Tribunal precisó que la subordinación implica un estado de sujeción o de limitación de la autonomía por el lado del trabajador y una facultad de dirección por el lado del empleador, la que según la doctrina se traduce en la facultad del empleador de dirigir, fiscalizar y sancionar al trabajador.

Que en las Resoluciones N° 00715-5-2010 y N° 02890-3-2009, este Tribunal ha señalado que, a efecto de establecer la existencia de la subordinación, no debe estarse a la denominación que se dé a un contrato, sino, al principio de primacía de la realidad y a la naturaleza de los servicios prestados.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 12069-2-2012 y N° 06050-5-2012, entre otras, se ha señalado que la carga de la prueba para acreditar la existencia de una relación laboral corresponde a la Administración.

Que mediante Punto II del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 1495 y 4796), notificado el 18 de setiembre de 2019 (folio 1499), la Administración informó a la recurrente que de la verificación de la documentación presentada y de la información declarada en la Planilla Electrónica presentada por aquella advirtió que informó como trabajadores independientes a los detallados en el Anexo N° 03 adjunto al citado requerimiento (folios 1478 a 1484).

Que indicó que de la verificación efectuada al concepto detallado en los Recibos por Honorarios presentados, observó que sustentan el servicio de dictado de clases a tiempo parcial en alumnos de pregrado, los cuales son emitidos mensualmente por el docente durante el semestre académico, por tanto se trata de trabajadores sujetos al tratamiento establecido en el inciso e) del artículo 34° de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, considerar el ingreso obtenido por estos como rentas de quinta categoría.

Que precisó que de acuerdo a la legislación laboral los elementos esenciales de la relación laboral son: la prestación personal de servicios, la remuneración y la subordinación, elementos que se encuentran presentes en el caso de autos.

Que señaló que en cuanto a la prestación personal, el trabajador pone a disposición del empleador su trabajo propio, en el presente caso, los docentes brindan su servicio de manera individual y directa, desempeñándose en el dictado de clases en el domicilio fiscal de la recurrente; respecto a la remuneración, la contraprestación que otorga el empleador al trabajador a cambio de la actividad que este realiza a su favor, se encuentra sustentada con los Recibos por Honorarios emitidos por los docentes; y, sobre la subordinación, la recurrente como empleador asigna a los docentes las horas para el dictado de clases, quienes tienen el compromiso de cumplir con dicha obligación.

Que por lo expuesto, solicitó a la recurrente sustentar la calificación de los trabajadores detallados en el Anexo N° 03 adjunto al citado requerimiento (folios 1478 a 1484), caso contrario, incluiría los importes consignados en los Recibos por Honorarios en la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y de las retenciones por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de enero a diciembre de 2016.

Que, en atención a lo solicitado, mediante escrito de 9 de octubre de 2019 (folios 1316 a 1330), la recurrente señaló que el elemento determinante para la existencia de un contrato laboral es la existencia de subordinación, la misma que debe ser determinada de manera fehaciente por quien realiza tal aseveración; precisó que para determinar la existencia de subordinación y, por tanto, de vínculo laboral, se debe analizar lo referente al poder de dirección y poder disciplinario; sin embargo, en el requerimiento



Tribunal Fiscal

Nº 09733-2-2025

cursado, la Administración no ha demostrado de manera objetiva que exista subordinación entre las personas que emitieron los Recibos por Honorarios observados y ella; agregó que el ente fiscalizador se limitó a transcribir algunas normas legales, derivándole toda la carga de la prueba, lo que no se ajusta a un debido procedimiento.

Que en el Punto II – "Recibos por Honorarios con características de relación laboral – Cuarta Quinta" del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° (folio 1471), notificado el 30 de enero de 2020 (folio 1477), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y tras su revisión señaló que aquella no sustenta con argumentos de hecho y de derecho la observación comunicada;

indicó que el servicio prestado por los trabajadores detallados en el Anexo N° 03 al Requerimiento N° constituyen rentas de quinta categoría, al existir vínculo laboral entre el trabajador y el empleador, pues el primero de ellos se sujeta a un horario establecido por la institución educativa y a los reglamentos internos laborales; asimismo, como contraprestación reciben una remuneración cuya cuantía prestablecida está en función al número de horas trabajadas, aunado a ello, en los contratos presentados se establece la asignatura que debe desarrollar el docente en cada carrera profesional, el ciclo de estudios, el número de horas lectivas semanales y el importe por hora, estando de tal manera subordinado al cumplimiento del proceso educativo por ciclo; precisó que la labor del docente universitario es una actividad típicamente subordinada.

Que concluyó que los trabajadores detallados en el Anexo N° 03 al Requerimiento N° califican como generadores de rentas de quinta categoría, cuyos importes sustentados en Recibos por Honorarios formarán parte de la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y de las retenciones por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones, según corresponda, para los períodos enero a diciembre de 2016, montos afectos que se detallan en los Anexos N° 04 y N° 05 adjuntos al citado resultado de requerimiento (folios 1447 a 1456).

Que, en el presente caso, se advierte que la Administración reparó la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y de las retenciones por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de enero a diciembre de 2016, toda vez que determinó la existencia de vínculo laboral entre la recurrente y los docentes que emitieron los Recibos por Honorarios observados y, por tanto, calificó como remuneraciones afectas las retribuciones pagadas a estos.

Que, al respecto, obra en autos copia de los Recibos por Honorarios observados (folios 1 a 459), de cuya revisión se advierte que fueron emitidos a favor de la recurrente por el dictado y/o desarrollo de clases en diversas asignaturas, detallándose en ellos el periodo, curso y horas lectivas que sustentan su emisión; así como por ser miembro del jurado evaluador para sustentación de tesis, elaboración de material académico, entre otros similares y afines al dictado de clases.

Que, asimismo, la recurrente adjuntó copia de contratos a tiempo parcial suscritos con algunos de los emisores de los Recibos por Honorarios observados (folios 994, 995, 1025 a 1027 y 1055 a 1060), de cuya revisión se aprecia, por ejemplo, en el contrato suscrito por la recurrente y

(folio 995), que en su cláusula segunda establece que la primera de ellas requiere contratar a tiempo parcial personal idóneo para el desarrollo de actividades docentes universitarias en razón de su objeto, como es el dictado de clases en las asignaturas que se señalan en la cláusula tercera, de acuerdo al plan de estudios y a las competencias del docente.

Que en la cláusula tercera de citado contrato se estipula que por dicho acuerdo la recurrente contrata los servicios personales del docente para que atienda las necesidades a que alude la cláusula segunda, las que se desarrollarán bajo subordinación y a tiempo parcial, a cambio de la remuneración convenida en la cláusula sexta, para desarrollar las asignaturas en las carreras profesionales que se indican de acuerdo con el plan de estudios vigente:

Asignatura	Carrera profesional	Ciclo de estudio	Nº horas lectivas/semanales	Nº horas lectivas/semanales
Introducción a los Estudios Superiores	Administración Hotelera, Turismo, Ecoturismo y Gastronomía	01	04	S/ 20,00
Marketing I	Ingeniería Comercial	06	04	S/ 20,00
Taller de emprendedores y aplicaciones empresariales	Ingeniería Comercial	09	04	S/ 20,00
Introducción a la Administración	Administración Hotelera, Turismo, Ecoturismo y Gastronomía	02	04	S/ 20,00
	Ingeniería Comercial	02		



Tribunal Fiscal

Nº 09733-2-2025

Que en la cláusula cuarta del referido contrato se indica que el docente cumple con el desarrollo de sus actividades propias del cargo y todas aquellas conexas derivadas de este, como son: tutoría, investigación, creación intelectual y artística, proyección social y difusión; precisan que la recurrente (empleadora) está facultada para efectuar modificaciones razonables a sus funciones de acuerdo con la competencia del docente y a las demandas del servicio prestado.

Que las cláusulas quinta y sexta del contrato en mención señalan que el horario lo establecerá la recurrente (empleadora) de acuerdo a las condiciones y necesidades del servicio que ofrece; que la empleadora está facultada a efectuar modificaciones razonables en la jornada de trabajo de acuerdo con sus necesidades operativas, respectando el máximo contractual de la modalidad a tiempo parcial para la actividad privada; y que las ausencias injustificadas por parte del docente implica la perdida de la remuneración proporcionalmente a la duración de dicha ausencia, sin perjuicio de las facultades disciplinarias propias de la empleadora previstas en las normas internas de la empresa y de la legislación laboral general.

Que en la cláusula décima del aludido contrato estipulan que el docente deberá cumplir con las normas propias del centro de trabajo, contenidas en el Reglamento Interno de Trabajo y las que se imparten por necesidades del servicio en ejercicio de las facultades de la empleadora (la recurrente).

Que en similares términos fueron suscritos los demás contratos proporcionados, suscritos por la recurrente y algunos de los emisores de los Recibos por Honorarios observados.

Que considerando lo expresamente señalado y estipulado en los aludidos contratos, y estando a que los Recibos por Honorarios observados fueron emitidos por el dictado y/o desarrollo de clases, de diversas asignaturas, o funciones afines a ello, se tiene que los docentes, emisores de tales comprobantes de pago, prestaron sus servicios de forma personal y directa a favor de la recurrente, cumpliendo con los horarios, cursos y plan vigente de estudios establecidos por ella, que también fueron detallados en los referidos recibos, recibiendo a cambio de tales servicios contraprestaciones económicas por las que se giraron los aludidos comprobantes; asimismo, se aprecia que la recurrente ejerció sobre las personas observadas, los poderes de dirección, control y supervisión, facultades que demuestran la existencia de una relación subordinada y, por ende, el elemento caracterizador de una relación laboral, de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución N° 17697-10-2013, antes glosado, adicionalmente, se advierte que la recurrente tenía la facultad de aplicar medidas disciplinarias a los docentes por incumplimiento de disposiciones laborales o de las normas internas de la empresa, como por ejemplo, las ausencias injustificadas, tal como se estipuló en los contratos suscritos.

Que, en tal sentido, se encuentra acreditada en autos la existencia de relaciones de naturaleza laboral entre la recurrente y las personas detalladas en los Anexos N° 04 y N° 05 al Resultado de Requerimiento N° (folios 1447 a 1456), en tal medida, los ingresos percibidos por estas últimas corresponden a remuneraciones y, en consecuencia, se encuentran afectos a las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y a las retenciones por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones, por lo que, corresponde mantener el presente reparo y confirmar la resolución apelada en tal extremo.

Que contrariamente a lo sostenido por la recurrente, se aprecia que la Administración sí informó y sustentó, sobre la base de un análisis objetivo de la documentación presentada por aquella, la existencia de subordinación entre las personas que emitieron los recibos por honorarios reparados y la recurrente, puntualizando, conforme se detalló anteriormente, que los docentes se sujetan a un horario establecido por la institución educativa y a los reglamentos internos laborales, reciben una remuneración cuya cuantía prestablecida está en función al número de horas trabajadas y que en los contratos presentados se establece la asignatura que debe desarrollar el docente en cada carrera profesional, el ciclo de estudios, el número de horas lectivas semanales y el importe a pagar por hora, estando de tal manera subordinado al cumplimiento del proceso educativo por ciclo determinado por la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 09733-2-2025

Resoluciones de Determinación Nº a Nº
Impuesto a la Renta de Quinta Categoría de enero a diciembre de 2016

Retenciones del

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 34° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto del trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales; no se considerarán como tales las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir impuestos.

Que el inciso a) del artículo 71° de la referida ley, dispone que son agentes de retención las personas que paguen o acrediten rentas consideradas de: i) Segunda categoría; y, ii) Quinta categoría.

Que según lo dispuesto por el artículo 75° de la citada ley, las personas naturales y jurídicas o entidades públicas o privadas que paguen rentas comprendidas en la quinta categoría, deberán retener mensualmente sobre las remuneraciones que abonen a sus servidores un dozavo del impuesto que, conforme a las normas de la ley, les corresponda tributar sobre el total de las remuneraciones gravadas a percibir en el año, dicho total se disminuirá en el importe de las deducciones previstas por el artículo 46° de esta ley, y tratándose de personas que presten servicios para más de un empleador, la retención la efectuará aquél que abone mayor renta de acuerdo al procedimiento que fije el reglamento la cual deberá abonarse al fisco dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que conforme se aprecia en el Anexo N° 02 de los valores impugnados (folio 1559), la Administración reparó las retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría de enero a diciembre de 2016, al determinar que las entregas de dinero a favor de los trabajadores, bajo la denominación de "condición de trabajo", califican como concepto remunerativo, y al incluir las remuneraciones recibidas por docentes emisores de Recibos por Honorarios al existir relación laboral entre ellos y la recurrente, cuyo detalle obra en los Anexos N° 06 y N° 07 al Resultado de Requerimiento N° (folios 1438 a 1446).

Que, al respecto, dado que conforme con lo antes expuesto, se ha verificado en la presente instancia que las sumas de dinero entregadas por la recurrente a favor de sus trabajadores bajo la denominación de "condición de trabajo", no califican como tal y, por tanto, tienen carácter remunerativo; así como, que se encuentra acreditada en autos la existencia de relación de naturaleza laboral entre la recurrente y los docentes emisores de los Recibos por Honorarios detallados en los Anexos N° 04 y N° 05 al Resultado de Requerimiento N° (folios 1447 a 1456), por lo que los pagos efectuados a estos corresponden a contraprestaciones por los servicios prestados, se tiene que dichos importes se encontraban afectos al Impuesto a la Renta de Quinta Categoría, en consecuencia, corresponde mantener el presente reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa Nº a Nº y Nº
Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario

Que el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, antes de la modificatoria introducida por Decreto Legislativo N° 1311, establecía que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, 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; la cual se sanciona con una multa equivalente al 50% del tributo omitido, conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones de dicho código.



Tribunal Fiscal

Nº 09733-2-2025

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, aplicable a personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría incluidas las del Régimen MYPE Tributario, señalaba que la sanción aplicable a la infracción antes referida es 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 por otro lado, el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1311², establece que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les 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 y el pago 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 la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, modificada por Decreto Legislativo N° 1311, señala que la sanción aplicable a la infracción antes referida es una multa equivalente al 50% del tributo por pagar omitido o, 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares.

Que las Resoluciones de Multa N° a N° y N° (folios 1714 a 1760 y 1636) fueron giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, y emitidas sobre la base de los reparos efectuados a la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y a las retenciones por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones correspondientes al periodo de enero a diciembre de 2016, conforme a lo señalado en las Resoluciones de Determinación N° a N° reparos que, según lo expuesto en el presente pronunciamiento, deben mantenerse, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de las indicadas multas y, en consecuencia, confirmar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa N° a N° y N° Infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177º del Código Tributario

Que conforme con el numeral 13 del artículo 177º del Código Tributario, constituye infracción el no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos, infracción sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo no retenido o no percibido, de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código.

Que en autos se observa que las Resoluciones de Multa N° a N° (folios 1961 a 1973) fueron emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177º del Código Tributario, sobre la base del re cargo correspondiente a las retenciones por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de enero a diciembre de 2016, contenido en las Resoluciones de Determinación N° a N° (folios 1584 a 1607), el que según lo expuesto en el presente pronunciamiento debe mantenerse, por lo que, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de las indicadas multas y, por ende, confirmar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa N° a N° y N° – Infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 175º, numeral 13 del artículo 177º y numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario

Que el artículo 1º del Decreto Legislativo N° 1634, que aprobó el fraccionamiento especial de la deuda tributaria administrada por la SUNAT, señala que la citada norma tiene por objeto regular un fraccionamiento especial para deudas tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria que constituyan ingresos del Tesoro Público.

² Publicado el 30 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

Nº 09733-2-2025

Que el artículo 10º del aludido decreto indica que, para efectos del Fraccionamiento Especial, se entiende efectuada la solicitud de desistimiento de la pretensión respecto de la deuda impugnada con la presentación de la solicitud de acogimiento al Fraccionamiento Especial, y se considera procedente dicho desistimiento con la aprobación de la referida solicitud de acogimiento. Agrega dicha disposición que el órgano competente deberá concluir el reclamo o la apelación respecto de la deuda cuyo acogimiento al Fraccionamiento Especial hubiera sido aprobado, y tratándose de la demanda contencioso-administrativa o el proceso de amparo se deberá concluir el proceso.

Que en autos se aprecia que respecto de las deudas contenidas en las Resoluciones de Multa N° a N° y N° (folios 1934 y 1936 a 1957), mediante la Solicitud N° la recurrente solicitó su acogimiento al Fraccionamiento Especial, el cual fue aprobado mediante la Resolución de Intendencia N° de 29 de noviembre de 2024 (folios 2020 a 2022)³, por lo que de acuerdo con las normas antes citadas, corresponde a esta instancia disponer que se tenga por concluido el presente procedimiento contencioso tributario en tal extremo⁴.

Con las vocales Terry Ramos y Toledo Sagástegui, e interviniendo como ponente el vocal Castañeda Altamirano.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° de 29 de setiembre de 2020, en el extremo de las Resoluciones de Determinación N° a N° y Resoluciones de Multa N° a N° y N° y **DISPONER** que se tenga por concluido el presente procedimiento contencioso tributario respecto de las Resoluciones de Multa N° a N° y N°

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

CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL PRESIDENTE

TERRY RAMOS
VOCAL

TOLEDO SAGÁSTEGUI
VOCAL

Charca Huascupe
Secretario Relator
CA/CH/JA/njt.

Nota: Documento firmado digitalmente

³ Notificada a la recurrente el 2 de diciembre de 2024 (folio 2023), de conformidad con lo establecido en el inciso b) del artículo 104º del Código Tributario.

⁴ Se aprecia de las "Fichas del valor" de las citadas resoluciones de multa (folios 2041 a 2053/reverso) que figuran con estado de extinguidas como consecuencia del fraccionamiento aprobado por Resolución de Intendencia N° antes mencionada.