



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

EXPEDIENTE N° : 19910-2013
INTERESADO :
ASUNTO : Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y otros
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 15 de noviembre de 2019

VISTA la apelación interpuesta por _____ con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° _____ emitida el 13 de setiembre de 2013, 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 2010, Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de enero a diciembre de 2010 y Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría de enero a diciembre de 2010, y contra las Resoluciones de Multa N° _____ giradas por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 13 del artículo 177 y el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, respectivamente.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que a efecto de analizar si los servicios prestados por los locadores de servicios se realizaron bajo una relación laboral, la Administración debe hacer prevalecer el principio de presunción de inocencia a favor del empleador, debiendo evaluar todos los medios probatorios aportados e invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 673-97, 1753-99 y 06422-1-2006, en las que se ha indicado que es la Administración quien tiene la carga de la prueba para acreditar la relación laboral, y cita la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 00981-2010-PA/TC.

Que agrega que de acuerdo con los contratos de locación de servicios suscritos, los servicios solo fueron prestados por un cierto tiempo, y si bien se puede dar ciertas instrucciones, ello no implica que exista subordinación y por ende una relación laboral, tal como ha señalado el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 04506-2008-PA/TC. Alega que carece de sustento que la Administración señale que los contratos de locación de servicios no puedan pactarse para labores específicas inherentes al giro de la empresa, conforme lo ha reconocido este Tribunal en la Resolución N° 0515-4-97.

Que indica que de acuerdo con el artículo 1765 del Código Civil, el locador de servicios debe prestar sus servicios de forma personal; sin embargo, puede valerse bajo su propia dirección y responsabilidad de auxiliares o sustitutos, siempre que la colaboración esté permitida por el contrato o los usos y costumbres no sean incompatibles con la naturaleza de la prestación. Añade que la obligación de aquellos es la de prestar sus servicios con independencia del resultado, dado que su obligación fundamental es la de aplicar sus conocimientos, experiencia y habilidades, de acuerdo con un término medio de eficiencia, conforme lo ha reconocido la Primera Sala Laboral en el Expediente N° 2269-2000-B.E.

Que alega que en su caso, acordó con los locadores de servicios que presten sus servicios con autonomía, de acuerdo con su formación académica, no habiendo ordenado a los locadores la forma en que debían cumplir sus servicios, pues estos son ejecutados conforme a los métodos específicos de cada uno de los profesionales, consultores, docentes y comisionistas, respectivamente.

Que precisa que los servicios prestados por los locadores consisten en la docencia, también con profesores extranjeros, consultorías, asesorías independientes y comisionistas. En el caso de la **docencia**, manifiesta que los profesores dictaban cursos y eran jurados de tesis en forma intermitente de acuerdo a la demanda, sin subordinación alguna; con relación a las **consultorías**, anota que consistían en servicios de investigación, elaboración de propuestas y desarrollo de proyectos en forma

2 P A Y 1



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

independiente; sobre las **asesorías independientes**, afirma que eran servicios de labores administrativas a requerimiento de la Universidad; y en cuanto a los **comisionistas**, expresa que la labor consistía en la venta de productos corporativos (maestría, diplomados, cursos *in house* y otros).

Que refiere con relación a los docentes, entre otros, que no existe subordinación porque el profesor no se somete al círculo disciplinario y rector de la Universidad, no reciben órdenes y no se evidencia un comportamiento típicamente laboral, tales como envío de memoranda, fiscalización y dirección de labores, siendo además que los docentes prestan servicios a otras entidades. Asimismo, porque los servicios no son permanentes, sino que se asiste solo por las horas de clase; no existe prestación diaria de servicios ni un puesto específico laboral; no cumplen una jornada ni horario de trabajo, en su mayoría se trata de diplomados especializados, cursos y programas que son de naturaleza eventual y son solicitados por distintas entidades públicas y privadas, además estos tienen una corta duración por tratarse de temas específicos; y en cuanto a la remuneración, señala que es por horas.

Que agrega para el caso de los docentes, que cuando el segundo párrafo del artículo 54 de la Ley N° 23733 hace referencia para los derechos y beneficios de los profesores de universidades privadas en la legislación laboral de la actividad privada, ello es aplicable tratándose de los profesores ordinarios.

Que señala que tal como lo reconoce la Administración en la apelada, en la Memoria de Universidad ESAN del ejercicio 2010, existe una distinción de los profesores ordinarios, regidos por la legislación laboral y los profesores contratados a través de un contrato de locación de servicios; y que el desconocimiento de dichos contratos violaría la libertad de contratar y los derechos a la libre empresa y al trabajo, amparados por la Constitución. Asimismo, señala que la apelada reconoce que a pesar de no haberse acreditado la relación laboral, igual las rentas de estos profesores se encontrarían sujetas a las Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría.

Que en cuanto a los servicios prestados por los consultores, señala que la sola periodicidad de los pagos no supone que se encuentre frente a una relación laboral de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución N° 469-3-97, y que contrariamente a lo señalado por la Administración, la consultoría puede brindarse de forma independiente, como lo ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 0515-4-97, y que según la definición establecida en la Organización Internacional de Trabajo, se trata de un servicio prestado por persona o personas independientes y calificadas en la identificación e investigación de problemas relacionados con políticas, organización, procedimientos y métodos, recomendación de medidas apropiadas y prestación de asistencia en la aplicación de dichas recomendaciones; y que los consultores son personas independientes sin subordinación alguna con la recurrente.

Que con relación a los servicios prestados por los asesores externos, indica que tal como se señaló en la Resolución N° 889-4-97, lo relevante es la forma en que las labores se prestan, es decir, si es de modo subordinado o independiente; que en cuanto a los servicios prestados por los comisionistas, señala que se encargaban del envío de invitaciones y de materiales necesarios para el evento, de lo que se tiene que no recibían órdenes, por lo que prestaban sus servicios de manera independiente y autónoma. Agrega que dichos servicios de comisión mercantil fueron realizados al amparo de lo dispuesto en el artículo 237 del Código de Comercio y el inciso b) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que califican como rentas empresariales y no como rentas laborales e invoca las sentencias recaídas en los Expedientes N° 04223-2008-PA/TC, 04506-2008-PA/TC y 7054-2006-PA/TC.

Que la Administración sostiene que como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente respecto de las obligaciones tributarias correspondientes a las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones e Impuesto a la Renta de Quinta Categoría de enero a diciembre de 2010, formuló diversos reparos correspondientes a dichos tributos y periodos; y asimismo, detectó que la recurrente incurrió en la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 13 del artículo 177 y el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, respectivamente, lo que dio lugar a la emisión de los valores impugnados.



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

Que de lo actuado se advierte que la Administración a efecto de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la recurrente le inició un procedimiento de fiscalización mediante Carta N° y Requerimiento N° (folios 10889 a 10891 y 10905), por Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones y Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría de los periodos enero a diciembre de 2010.

Que como consecuencia de la referida fiscalización, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° (folios 11406 a 11430), por las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones y Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría de enero a diciembre de 2010, respectivamente; las Resoluciones de Multa N° (folios 11393 a 11405), por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario y las Resoluciones de Multa N° (folios 11381 a 11392), por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que en tal sentido, la materia de controversia consiste en determinar si los anotados valores se emitieron conforme a ley.

Resoluciones de Determinación N°

Que de la revisión de las Resoluciones de Determinación N° y sus anexos (folios 11037 y 11370 a 11380), se aprecia que la Administración emitió dichos valores por Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría de enero a noviembre de 2010, sin efectuar reparo alguno.

Que al respecto, el primer párrafo del artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, prevé que concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso.

Que el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF, dispone que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Que teniendo en consideración que la Administración no efectuó reparo alguno conforme se ha expuesto, y que las mencionadas resoluciones de determinación fueron emitidas únicamente a fin de concluir con la fiscalización seguida a la recurrente en tales extremos, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resoluciones de Determinación N°

Que de los Anexos N° 1 a 3 de los aludidos valores (folios 11022 a 11037, 11142 a 11152, 11253 a 11304) se aprecia que la Administración reparó la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de enero a diciembre de 2010, así como Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría de diciembre de 2010 por concepto de: i) Existencia de una relación laboral con trabajadores (docentes, consultores, asesores externos y comisionistas) que presentan los tres elementos del contrato de trabajo: remuneración, prestación personal y subordinación; ii) Trabajadores que perciben rentas de cuarta y

2 P / K 3



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

quinta categoría en diferentes periodos¹; y iii) Becas y descuentos otorgados por el empleador^{2,3}, consignando como sustento los Requerimientos N° y como base legal los artículos 4 y 9 del Texto Único Ordenado de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo N° 003-97-TR, los artículos 4 y 6 de la Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud y el artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Relación laboral con trabajadores (docentes, consultores, asesores externos y comisionistas) que presentan los tres elementos del contrato de trabajo: remuneración, prestación personal y subordinación

Que de los Anexos N° 1 a 3 de los citados valores, se advierte que la Administración reparó la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de enero a diciembre de 2010 y Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría de diciembre de 2010, al verificar la existencia de una relación laboral con diversos locadores de servicios.

Que los artículos 4 y 6 de la Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, modificada por Ley N° 28791, disponen que las entidades empleadoras, las que comprenden, entre otras, a las empresas e instituciones públicas o privadas que emplean trabajadores bajo relación de dependencia, se encuentran en la obligación de declarar y pagar el aporte de los trabajadores en actividad bajo relación de dependencia, equivalente al 9% de la remuneración o ingreso. Para estos efectos se considera remuneración a la definida por los Decretos Legislativos N° 728 y 650 y sus normas modificatorias.

Que por su parte, el inciso a) de artículo 3 del Decreto Ley N° 19990, que creó el Sistema Nacional de Pensiones de la Seguridad Social, señala que son asegurados obligatorios, los trabajadores que prestan servicios bajo el régimen de la actividad privada a empleadores particulares, cualquiera sea la duración del contrato de trabajo y/o tiempo de trabajo por día, semana o mes.

Que el artículo 11 de la citada norma, modificado por Decreto Ley N° 20604, establece 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 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 de otro lado, el artículo 51 de la Ley General de Educación, Ley N° 28044, aplicable al caso de autos, señala que las instituciones universitarias, así como los institutos, escuelas y otros centros que imparten Educación Superior pueden ser públicos o privados y se rigen por ley específica. El artículo 61 de dicha ley refiere que el profesor que trabaja en instituciones educativas privadas se rige por lo establecido en el régimen laboral de la actividad privada.

¹ Con relación a los dos primeros ítems mencionados se debe indicar que la recurrente presentó declaraciones rectificatorias por los citados tributos y periodos reconociendo parcialmente el monto de estos, conforme se dejó constancia en el Anexo N° 2 de las citadas resoluciones de determinación impugnadas (folios 11031 a 11036, 11151 y 11303).

² Es preciso indicar que este reparo solo tiene incidencia respecto a las Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría de diciembre de 2010.

³ Cabe precisar que la Administración efectuó observaciones respecto a las Aportaciones del Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2010 y Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de febrero de 2010, por concepto de Bono de Productividad, observación que fue aceptada por la recurrente mediante la presentación de declaraciones rectificatorias, por lo que no constituye materia controvertida.



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

Que el artículo 54 de la Ley Universitaria, Ley N° 23733, aplicable al caso de autos, señalaba que los profesores de las Universidades privadas se rigen por las disposiciones del Estatuto de la respectiva Universidad, el que establece las normas para su ingreso a la docencia, su evaluación y su promoción. Son aplicables además las normas del presente Capítulo con excepción del artículo 52 incisos e y g, y artículo 53. La legislación laboral de la actividad privada determina los derechos y beneficios de dichos profesores.

Que al respecto, 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 de acuerdo con lo establecido por el artículo 9 de la referida ley, 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 la ejecución de las mismas, y sancionar disciplinariamente, dentro de los límites de la razonabilidad, cualquier infracción o incumplimiento de las obligaciones a cargo del trabajador, además, precisa 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 del trabajo.

Que en las Resoluciones N° 02397-5-2003, 02890-3-2009 y 05774-5-2012, entre otras, este Tribunal ha señalado que de acuerdo con 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, debiendo 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, es decir, 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 dichas resoluciones se precisó que entre los citados elementos, el de mayor importancia para efecto de determinar la naturaleza laboral de una relación, era "la subordinación", la cual no es fácil de identificar, por lo que resulta 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, y asimismo, 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 según el criterio establecido en las Resoluciones N° 4873-1-2006 y 9246-2-2007, no basta para probar la subordinación, que en los contratos se establezca que las actividades del prestador del servicio se encuentran sujetas a supervisión, control y seguimiento, puesto que ello supone la necesaria verificación que las labores ejecutadas se adecúen a los términos del encargo y no implica que se hayan impartido

z P f K



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

órdenes, directivas o instructivos para su ejecución. En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 02736-1-2016, respecto de los servicios que contrata una empresa, señalando que independientemente de la naturaleza del contrato utilizado (laboral o civil), si bien resulta necesaria la verificación de que las labores ejecutadas se adecúen a los términos del encargo, ello no basta para probar la subordinación, conforme con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 06050-5-2012 y 16760-2-2012.

Que del mismo modo, la Resolución N° 8548-10-2012, entre otras, ha establecido que para verificar una relación laboral no sólo se debe acreditar que la prestación de servicios sea de carácter regular y continua, sino que básicamente debe acreditarse la existencia de subordinación, que constituye el elemento de mayor importancia para efecto de determinar la naturaleza laboral de una relación; sin embargo, al no ser fácil identificarla, resulta necesario recurrir a los denominados "rasgos sintomáticos", esto es, al conjunto de características típicas que permiten presumir la existencia de una relación laboral, como la sujeción a órdenes y directivas en cuanto al desarrollo de los servicios, imposición de sanciones, establecimiento de horarios de trabajo, entre otros.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 12069-2-2012 y 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 en las Resoluciones N° 00715-5-2010 y 02890-3-2009, se 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 estando a lo previsto en el marco legal aplicable y en la jurisprudencia de este Tribunal precedentemente señalada, con la finalidad de establecer si en el caso de autos se presenta una relación laboral, el elemento esencial que debe ser analizado es el de la subordinación, habida cuenta que la prestación del servicio y la existencia de una retribución no son materia de controversia.

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, entre otras, 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.

Que agrega el citado artículo que 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 el impuesto.

Que el inciso f) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que son rentas de quinta categoría, los ingresos obtenidos por la prestación de servicios considerados dentro de la cuarta categoría, efectuados para un contratante con el cual se mantenga simultáneamente una relación laboral de dependencia.

Que el artículo 75 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, disponía que 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 referida 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 en el artículo 46 de dicha ley.

Z P K I



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

Que de autos se aprecia que mediante el Punto 9 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (folios 10874 y 10875), la Administración indicó a la recurrente que en los Formularios - Planilla Electrónica por el año 2010 presentados por la recurrente, esta informó a diversos trabajadores que le emitieron recibos por honorarios; sin embargo, advirtió que tales personas le prestaron servicios por meses consecutivos y en forma permanente en algunos casos o en meses alternados en la mayor parte del año, según se detallaba en el Anexo N° 5 – Prestación de Servicios (folios 10863 a 10868), por lo que a fin de determinar si la recurrente calificaba como entidad empleadora de dichos trabajadores, de acuerdo con lo previsto en el artículo 4 de la Ley N° 26790, y a efecto de verificar la realización del hecho generador de las obligaciones tributarias respecto de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones, así como las retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría, le solicitó lo siguiente: i) Presentar un informe de manera detallada y documentada de las labores realizadas por los referidos trabajadores. En el caso de ser docente, señalar por cada trabajador los cursos y secciones a su cargo y adjuntar las actas de notas que evidencian la labor prestada por cursos de pregrado, posgrado, especialización, diplomados, maestrías y doctorados, entre otros; ii) Especificar la modalidad contractual, forma, frecuencia, valorización y medio de pago utilizado para la cancelación de la contraprestación; iii) Adjuntar copia de los recibos por honorarios emitidos por los trabajadores y copia de los contratos de trabajo; iv) Proporcionar controles adicionales para su ingreso (reportes de vigilancia), especificar la persona a quien debía reportar, así como la frecuencia; v) Adjuntar copia de todos los documentos, informes, reportes o similares que emitieron los trabajadores a la culminación de sus labores; y vi) Presentar un informe documentado que detalle los niveles de autorización para el pago de las contraprestaciones a los trabajadores antes detallados.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escritos de 20 y 25 de junio, 4 y 9 de julio y 6 de agosto de 2012 (folios 10543 a 10560, 10562 a 10572, 10616, 10666 a 10670 y 10676), la recurrente indicó que adjuntaba la documentación sustentatoria respecto de los trabajadores observados; que la modalidad contractual con dichos trabajadores era la de prestación de servicios de manera individual (rentas de cuarta categoría), para cuya verificación adjuntó copias de los recibos por honorarios emitidos, así como de los contratos de prestación de servicios, detalle de los servicios prestados, entre otros; agregó que por los servicios prestados por dichos profesionales no existía un control de ingreso, personas a quien reportar, ni una frecuencia periódica para la prestación de sus servicios y que su remuneración (era variable) según los requerimientos concretos.

Que agregó que los jefes de cada una de las áreas de la Universidad, previa conformidad de sus servicios, solicitaron al área de recursos humanos que efectúe el pago de los servicios independientes, remitiéndole el recibo por honorarios del profesional debidamente visado por el trabajador independiente. Añade que, de acuerdo a las sentencias recaídas en los Expedientes N° 3012-2004-AA/TC y 1944-202-AA/TC, una relación laboral se presenta cuando se cumplen con todos los elementos: prestación personal, subordinación y remuneración, es decir, el contrato de trabajo presupone el establecimiento de una relación laboral permanente entre el empleador y el trabajador, y prestación de servicios de manera diaria, continua, permanente, cumpliendo con un horario de trabajo, lo que no se presentó en su caso.

Que añade que es a la Administración a quien le corresponde acreditar la relación laboral; que los servicios de los profesionales eran de docentes, consultores, profesores extranjeros, comisionistas y asesores independientes, cuyas funciones consistían en: dictado de cursos con una duración máxima de tres días y jurados de tesis en forma intermitente, de acuerdo a la demanda; servicios de investigación, elaboración de propuestas y desarrollo de proyectos en forma independiente; venta de productos, tales como maestrías y diplomados corporativos; que paga comisiones por las ventas efectuadas; y recibe servicios por labores administrativas a requerimientos de la Universidad, respectivamente.

z p f kg 7



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

Que alega que de acuerdo con las Resoluciones N° 327-4-2000 y 272-5-2000 el elemento determinante para identificar una relación laboral es la existencia de subordinación o dependencia, es decir, el vínculo del cual deriva el derecho del empleador de dirigir la actividad que los trabajadores, pudiendo normar las labores y dictar las órdenes necesarias para el ejecución de la misma; que la Administración no ha aportado ninguna prueba adicional que demuestre la existencia de subordinación, dado que dichos profesionales independientes no se someten al círculo disciplinario de la institución, no se les controla el ingreso o salida (control del tiempo de trabajo) y tampoco reciben órdenes por las autoridades o empleados de la Universidad, no asisten todos los días a sus instalaciones, no existe un puesto laboral específico, no cumplen una jornada u horario de trabajo, no se les aplica poder de dirección que todo empleador tendría con sus trabajadores pues no se les envía memorando, no se les fiscaliza y no se les dirige en la prestación de sus servicios.

Que en el caso de los profesores señala que, en general, dictan diplomados, cursos y programas que son de naturaleza eventual y son solicitados generalmente por distintas entidades públicas o privadas, servicios que en muchas ocasiones son prestados fuera del departamento de Lima; asimismo, dichos cursos tienen una muy corta duración por tratarse de temas muy específicos y especializados; agrega que los servicios de los consultores profesionales también responden a servicios independientes, específicos y especializados, sin subordinación, reitera que no se encuentran sometidos al régimen disciplinario de su institución, no se les controla el ingreso y la salida de sus instalaciones, no se encuentran bajo supervisión de alguna de sus autoridades o empleador, y no cumplen con una jornada u horario de trabajo.

Que respecto a los comisionistas que efectuaron sus labores, indica que se trata de servicios de comisión mercantil al amparo del artículo 237 del Código de Comercio, cuyo servicio califica como rentas de tercera categoría y no como rentas laborales. Asimismo, con relación a los asesores externos, manifiesta que realizaron labores con carácter independiente, que no existen elementos que acrediten subordinación, dado que dichos trabajadores tampoco se someten al círculo disciplinario de su institución y no les controla el tiempo de trabajo.

Que mediante el Punto 9 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 10816 a 10849), la Administración dio cuenta de los escritos y de la documentación presentada por la recurrente, y precisó que la información correspondiente a cada trabajador se detallaba en el Anexo N° 14 adjunto (folios 10698 a 10797). Agregó que, de la evaluación de los medios probatorios presentados, concluyó que los servicios prestados por los referidos trabajadores fueron realizados bajo una relación laboral dado que cumplen con los tres elementos característicos de la relación laboral, conforme con el Anexo N° 11 adjunto (folio 10801).

Que concluyó que de la evaluación de la documentación presentada (Estatuto, Ley Universitaria N° 23733, Manual de Organización y Funciones - MOF, de los contratos, recibos por honorarios, orden/solicitud de pago, actas de notas) observó lo siguiente: Del Estatuto se tiene que es el Consejo Universitario quien establece el régimen disciplinario para profesores y personal administrativo; asimismo, se establece que los profesores pueden ser ordinarios o contratados, es decir, contempla el contrato laboral sujeto a modalidad y que su dedicación podrá ser a tiempo completo o a tiempo parcial; y añade que los profesores contratados podrán ser además eméritos, honorarios, investigadores, visitantes o afiliados.

Que de la lectura de los contratos observó que los docentes se encontraban obligados a cumplir oportunamente con el dictado de clases establecido en la programación y entregar las calificaciones y evaluación a los participantes en las oportunidades determinadas por el contribuyente, adicionalmente en el MOF de Posgrado se establece que la coordinadora de horarios y los coordinadores generales de las diversas maestrías que ofrece la recurrente (UESAN), son los encargados de confeccionar o diseñar los horarios con la totalidad de cursos del programa y revisar la disponibilidad de profesores por curso y por

z P R K



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

programa, por lo que el docente asume la responsabilidad del dictado del curso, el mismo que se realiza en el local institucional de la UESAN (en el caso de Lima) o en locales contratados por la UESAN (en el caso de dictado de cursos en provincias).

Que respecto al control de asistencia de los docentes, observó que a los recibos por honorarios se adjuntó la solicitud/orden de pago en el cual se indica sesiones por cada actividad o servicio que ha prestado el docente; agregó que dicho control se realizaba mediante medios electrónicos o manuales (firma de un parte diario o mediante una verificación visual); que el objetivo común de estos métodos de control es determinar las horas efectivamente trabajadas para la autorización del pago de la remuneración respectiva, por lo que los docentes se encuentran bajo un control de asistencia que evidencia la subordinación por parte de ellos a su empleador: que respecto a los trabajadores que se desempeñan como representantes comerciales en provincias (comisionistas), no hay control de asistencia por cuanto realizan sus funciones específicas (según el MOF de Posgrado) en las regiones (Cusco, Trujillo, Arequipa, entre otros); sin embargo, se encuentran obligados a presentar un informe en cada clase sobre el avance de los cursos, así como informar a la recurrente sobre el desarrollo de la labor cuando menos una vez por semana; sin perjuicio de ello, de acuerdo al MOF se observa que dichos trabajadores son supervisados por el Director del área de programas en regiones y el coordinador de programas en provincias, lo que evidencia una subordinación.

Que añadió que observó que varios de los trabajadores bajo análisis se encontraban incluidos en los organigramas (consignándose su nombre y cargo) y/o sus labores corresponden a las funciones específicas de puestos descritos en el MOF; por lo expuesto, concluyó en la existencia de una relación de subordinación del trabajador, cuyo servicio es brindado de forma personal, en el local de la recurrente y en los horarios establecidos por ella; por lo que se tratan de contratos de trabajo, y por tanto, sujetos a las Aportaciones a ESSALUD y ONP; así como las Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría.

Que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folio 10412), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la presente observación y le solicitó que la desvirtuara; siendo que mediante el Punto 5 del Anexo N° 1 del resultado del citado requerimiento (folios 10356 a 10389/reverso), la Administración dio cuenta de los descargos presentados por la recurrente a través del escrito de 30 de noviembre de 2012 (folios 10256 a 10317), de la documentación presentada por la recurrente y de la presentación de declaraciones rectificatorias, procediendo a efectuar el reparo por el importe no aceptado por la recurrente, esto es, por el monto S/ 4 325 543,45 con efectos tanto para las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud - ESSALUD y Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría y por el importe de S/ 835 631, 46 por concepto de Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones - ONP, conforme con el detalle consignado en los Anexos N° 4, 7 y 10 adjuntos (folios 10320, 10325, 10326 y 10331 a 10339).

Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones

Que en el presente caso, con la finalidad de establecer si se está frente a una relación laboral y en consecuencia, si la recurrente debía efectuar las aportaciones correspondientes, de acuerdo con lo previsto en el marco legal aplicable y en la jurisprudencia de este Tribunal antes reseñados, el elemento esencial a ser analizado es el de la subordinación, habida cuenta que según se ha mencionado, la prestación del servicio y la existencia de una retribución no son materia de controversia.

Que conforme se observa del Comprobante de Información Registrada (folio 11500), la recurrente tiene como actividad principal la enseñanza superior y como actividades secundarias la edición de libros, folletos, periódicos, revistas y otros.



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

Que en los Anexos N° 2 y 3 de las resoluciones de determinación impugnadas (folios 11031 a 11036, 11142 a 11151 y 11253 a 11302) así como de los Anexos N° 4, 7 y 10 del Requerimiento N° 0122120002968 (folios 10320, 10325, 10326 y 10331 a 10339), se aprecia que el total de los trabajadores observados por la Administración son los siguientes:

| N° | Trabajadores Observados | N° | Trabajadores Observados |
|----|-------------------------|----|-------------------------|
| 1 | | 47 | |
| 2 | | 48 | |
| 3 | | 49 | |
| 4 | | 50 | |
| 5 | | 51 | |
| 6 | | 52 | |
| 7 | | 53 | |
| 8 | | 54 | |
| 9 | | 55 | |
| 10 | | 56 | |
| 11 | | 57 | |
| 12 | | 58 | |
| 13 | | 59 | |
| 14 | | 60 | |
| 15 | | 61 | |
| 16 | | 62 | |
| 17 | | 63 | |
| 18 | | 64 | |
| 19 | | 65 | |
| 20 | | 66 | |
| 21 | | 67 | |
| 22 | | 68 | |
| 23 | | 69 | |
| 24 | | 70 | |
| 25 | | 71 | |
| 26 | | 72 | |
| 27 | | 73 | |
| 28 | | 74 | |
| 29 | | 75 | |
| 30 | | 76 | |
| 31 | | 77 | |
| 32 | | 78 | |
| 33 | | 79 | |
| 34 | | 80 | |
| 35 | | 81 | |
| 36 | | 82 | |
| 37 | | 83 | |
| 38 | | 84 | |
| 39 | | 85 | |
| 40 | | 86 | |
| 41 | | 87 | |
| 42 | | 88 | |
| 43 | | 89 | |
| 44 | | 90 | |
| 45 | | 91 | |
| 46 | | | |

2 P P Y



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

Que de lo actuado en la fiscalización se aprecia que la Administración alude a la existencia de subordinación, y por tanto, de una relación laboral con la recurrente, de las personas señaladas precedentemente, que le habrían prestado servicios de docencia, consultoría, comisión mercantil y asesoría externa⁴, sustentándose en la documentación presentada por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización.

Que tal como se dejó constancia en lo actuado en dicho procedimiento, la recurrente presentó diversa documentación, tales como los contratos de locación de servicios y recibos por honorarios emitidos por los profesionales objeto de observación y solicitud/orden de pago, MOF de Posgrado y de Pregrado, el Estatuto de la recurrente, entre otros documentos adicionales, por los servicios que le fueron prestados en los periodos enero a diciembre de 2010, y cuyo detalle se resume a folio 3912, así como en el Anexo N° 14 del Resultado del Requerimiento N° y Anexos N° 6 del Resultado del Requerimiento N° (folios 10444 a 10446 y 10698 a 10797), por lo que corresponde efectuar el análisis según la prestación de servicios realizada.

- Docentes

Que con relación a los docentes, se tiene que los trabajadores observados son los siguientes:

⁵; siendo que la Administración señala como medios probatorios los contratos suscritos con dichas personas, recibos por honorarios, el Estatuto de la recurrente lo indicado en el MOF de Posgrado y Pregrado, así como diversa documentación adicional (folios 3912, 10444 a 104446, 10703, 10704/reverso, 10709, 10710/reverso, 10718, 10719/reverso, 10724, 10725/reverso, 10730/reverso, 10739, 10740/reverso, 10745, 10746/reverso, 10763, 10767, 10771, 10772/reverso, 10775, 10778, 10779, 10782, 10783/reverso, 10787, 10788/reverso, 10792, 10793/reverso y 10794).

Que obran de folios 9307 a 9511, los contratos de trabajo de locación de servicios y adendas celebrados entre la recurrente y los locadores mencionados en el considerando anterior⁶, de los que se observa que se acordó como objeto y alcance de los servicios (generalmente cláusula segunda), que el locador prestará sus servicios especializados independientes en el dictado y asesoría de cursos, en la oportunidad que el contribuyente lo requiera.

Que de igual manera se establece como obligaciones del locador (cláusula quinta), entre otros, realizar los servicios contratados de acuerdo con lo establecido en la cláusula segunda, de forma eficiente, creativa, diligente y honesta, siendo que dicho contrato se celebra por las cualidades profesionales del locador quien deberá prestar directamente los servicios, no pudiendo ceder ni traspasar el contrato ni subcontratar los servicios total o parcialmente, salvo expreso consentimiento por escrito del comitente (la recurrente).

⁴ Según detalle contenido en el Anexo N° 14 al Resultado del Requerimiento N° Cabe precisar que la recurrente señaló con motivo de su respuesta al referido requerimiento, que los locadores de servicios se trataban, entre otros, de 7 profesores extranjeros (folio 10659), siendo que en su recurso de apelación menciona las funciones de dichos profesores (folios 12611 y 12612); sin embargo, la Administración no ha formulado reparo por estos, por lo que no cabe emitir pronunciamiento sobre el particular.

⁵ Cabe indicar que por el trabajador respectivo de los trabajadores las labores señaladas son docencia y comisión; y

, los servicios observados corresponden a la

docencia y consultoría.

⁶ Con excepción de



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

Que cabe indicar que del contrato suscrito con _____ se observa que tiene como objeto que aquella preste los servicios en calidad de coordinadora de proyecto, y para participar en el rediseño organizacional y planeamiento estratégico de una Dirección del Congreso de la República (folios 9537 a 9540).

Que obra en autos el Estatuto de la recurrente (folio 3795 a 3812), del que se observa que el Consejo Universitario es el órgano superior de dirección, ejecución, evaluación y promoción de la Universidad (artículo 20), siendo que en el artículo 21 se establece que son atribuciones principales del Consejo Universitario: aprobar y modificar el régimen disciplinario para profesores y personal administrativo, constituyéndose en la suprema autoridad revisora de su aplicación (inciso e); y nombrar, contratar, promover y ratificar a los profesores ordinarios a propuesta de las respectivas unidades académicas, de conformidad con el reglamento correspondiente (inciso f).

Que el artículo 47 de dicho estatuto señala que el cuerpo académico de la Universidad ESAN está integrado por profesores ordinarios y contratados, y por instructores, jefes de práctica y ayudantes de cátedra o de laboratorio quienes realizan una actividad preliminar a la carrera de docente y de colaboración con un profesor ordinario o contratado. Los derechos y responsabilidades del cuerpo académico, así como las disposiciones que regulan sus actividades están señalados en el Reglamento del Cuerpo Académico, indicándose en el artículo 48 que la participación de los profesores en la Universidad se expresa en la docencia, la investigación, la participación en los órganos de gobierno y en las actividades de proyección social y de extensión universitaria, y en el artículo 49 se establece que los profesores universitarios bajo la condición de ordinarios o contratados, pertenecen a las categorías principales, asociados o auxiliares, y que su dedicación podrá ser a tiempo completo o a tiempo parcial.

Que también obra en autos el Manual de Organización y Funciones Post Grado 2010 de la Escuela de Administración de Negocios para Graduados de la recurrente (folio 3680 a 3792), del que se advierte que contiene el detalle, la ubicación en el organigrama y las funciones generales y específicas de los diversos puestos en la organización de la recurrente.

Que al respecto, si bien la Administración hace referencia a medios probatorios adicionales para _____

_____, la relación de cursos, syllabus, registro de notas, acta de control de asistencia y/o actas de notas (folios 10444 a 10443, 10703, 10709, 10724, 10730/reverso, 10739/reverso, 10745, 10767/reverso, 10771 y 10787/reverso), no obran en autos dichos medios probatorios a fin de acreditar la relación laboral.

Que cabe precisar que la Administración señala como medios probatorios adicionales los siguientes documentos y entregas de material: Con relación a _____ un documento dirigido a la Vicerrectora de Investigaciones y suscrito por aquella con sello de ESAN como profesora (folio 3899), por medio del cual la referida persona hace llegar la factura de venta por la entrega del cheque que la Universidad le hizo llegar en razón del apoyo y coordinación en visitas empresariales a participar del V PAE en Gestión del Desarrollo Sostenible. Respecto a _____ la Administración señala que figura como Coordinador 1 en el Organigrama de la Dirección de Programas Institucionales (folios 3677 y 3678) así como la asignación de un teléfono celular. Con relación a _____ obra en autos el documento solicitud/orden de pago (folio 3874) del que se aprecia que el motivo de dicha solicitud es por concepto de pago de viáticos, por dos días para entrevistas a postulantes, inauguración de diplomado y clases de inducción a realizarse el 19 y 20 de agosto (folio 3874); y en cuanto a _____ obra en autos el documento solicitud/orden de pago (folio 3871) del que se observa que el motivo de la solicitud es por reembolso de gastos de representación.



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

Que de la evaluación de los medios probatorios evaluados por esta instancia, y teniendo en cuenta los criterios jurisprudenciales anteriormente glosados, no se aprecia que la Administración hubiese acreditado que los servicios prestados por las citadas personas a favor de la recurrente tuvieran naturaleza laboral, pues no se ha demostrado fehacientemente la presencia de subordinación en dicha relación; es decir, no se encuentra acreditado con plena certeza que la recurrente ejerciera sobre dichas personas los poderes de dirección, fiscalización y sanción, por medio de documentos que permitan constatar la labor realizada por aquéllas en forma subordinada o por medio de documentos que evidencien la disposición de un posible ejercicio de los poderes antes indicados o que evidencien el ejercicio de estos, no resultando suficiente sobre el particular que los servicios se hubieren prestado con carácter habitual, es decir, que no se trate de cursos dictados de forma esporádica sino que son cursos de especialización establecidos en el MOF de Posgrado y prestados de forma exclusiva, como alega la Administración, por lo que corresponde levantar el citado reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que cabe precisar respecto al Manual de Organización y Funciones - MOF y el Estatuto de la recurrente, que los aludidos documentos no son suficientes para acreditar por sí solos que en la prestación de servicios del personal materia de observación a favor de la recurrente hubiese existido una relación de subordinación, pues solo describen de manera general los puestos en la empresa y sus funciones (en cuanto al primer documento), y en cuanto al Estatuto se tiene que describe en general, entre otros, los órganos de la Universidad así como sus funciones y si bien se señala que forma parte del cuerpo académico los profesores ordinarios y contratados en el caso de autos, no se ha presentado documentación adicional que sustente de forma fehaciente la relación de dependencia de los trabajadores observados, debiendo anotarse que de acuerdo a lo señalado precedentemente, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02736-1-2016, respecto de los servicios que contrata la empresa, independientemente de la naturaleza del contrato utilizado (laboral o civil), si bien resulta necesaria la verificación que las labores ejecutadas se adecúen a los términos del encargo, ello no basta para probar la subordinación.

Que asimismo, es importante mencionar que no se configura una relación laboral por el solo hecho que los servicios prestados estén relacionados a la naturaleza y fines del giro del negocio de la recurrente, puesto que dicha característica, por sí sola, no implica la presencia de subordinación, de acuerdo con lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 09150-4-2016 y 02852-8-2017, entre otras.

Que en cuanto al argumento de la Administración referido a que la recurrente no acreditó el producto del servicio (informe), se debe indicar que de acuerdo a la jurisprudencia glosada, es a aquella a quien le corresponde la carga de la prueba, por lo que carece de sustento lo señalado sobre el particular.

- Consultores

Que respecto a los consultores, se tiene que son los siguientes:

_____ , siendo que la Administración señala como medios probatorios que sustentan el reparo, los contratos de locación de servicios suscritos con dichas personas⁷ y recibos por honorarios⁸ (folios 10698, 10703, 10704/reverso,

⁷ A folios 8671 a 8676, 8947 a 9290 y 9393 a 9395, obran los contratos de locación de servicios suscritos entre la recurrente con cada uno de los citados trabajadores observados por la Administración, contratos en los que se indica que los locadores, realizarán entre otros, servicios de consultoría al amparo de lo establecido en los artículos 1764 a 1770 del Código Civil

⁸ Los cuales señalan como detalle que corresponden a servicios de actividades en la Unidad de Postgrado, como investigación, consultoría y labores administrativas, consultoría en obras y proyectos, prestación de servicios de edición para proyectos de publicación, asesoramiento en seguridad, asesoría en proyectos de inversión, asesoría en proyectos de investigación en el vicerrectorado, asesoría asistencia técnica, asesoría financiera, entre otros.



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

10715/reverso, 10721/reverso, 10736, 10739, 10740/reverso, 10745, 10746/reverso, 10751/reverso, 10763, 10767, 10771/reverso, 10773, 10775, 10776, 10778, 10779, 10780/reverso, 10784, 10792, 10793 y 10795) así como diversa documentación adicional en el caso de algunos de los trabajadores mencionados (folios 3912 y 10443).

Que cabe precisar que si bien la Administración señala como medios probatorios (folio 10443), los detalles de los servicios y plan de trabajo presentados por los consultores

documentación no obra en autos.

Que en cuanto a la Administración indica que de acuerdo con el contrato de locación de servicios y adenda (folios 9253 a 9257), su objeto consistía en que el referido locador prestase servicios de consultoría y asesoría en el desarrollo y ejecución de los proyectos y obras de infraestructura a desarrollar en el Campus Universitario de la Universidad ESAN (cláusula segunda), y representar a la Universidad ante cualquier profesional a quien esta a su vez haya contratado para el desarrollo de proyectos o ejecución de obra, así como suscribir el acta de recepción previa y final de cualquier obra de ESAN, entre otros (cláusula sexta); y que de acuerdo con el organigrama proporcionado por la recurrente, figura con el cargo de Supervisor de proyectos y obras (folios 10182 a 10191); sin embargo, las labores descritas anteriormente no acreditan por sí mismas la relación laboral; adicionalmente, conforme a lo señalado anteriormente, el organigrama de la empresa no resulta suficiente para acreditar que hubiese existido una relación de subordinación con el indicado profesional, puesto que dicho documento únicamente describe de manera general los puestos en la empresa.

Que respecto a conforme se ha señalado anteriormente, la Administración observó que prestó labores de docente y consultor, siendo que por las labores de consultor, indica que según contrato de locación de servicios y adendas (folios 9281 a 9285), consisten en servicios para diversos proyectos de investigación y consultoría así como servicios conexos adicionales; menciona como documentación adicional, el reembolso de gastos de representación (folio 3871). Asimismo, en cuanto a la Administración indica a folio 10773 que adicionalmente al contrato de locación de servicios, cuyo objeto versa sobre servicios de consultoría de diversos proyectos de investigación y desarrollo, es un trabajador calificado en la Categoría IV – Puesto de Asistente Administrativo, y que se le ha realizado un desembolso por concepto de movilidad (folios 3883, 3912 y 10039).

Que en lo referido a a folio 10771/reverso se señala adicionalmente al contrato de locación de servicios (cuyo objeto es brindar soporte administrativo financiero en temas pertinentes a ingresos y gastos por centros de costos generados por cada proyecto manejado por el Instituto de Regulación y Finanzas, entre otros), un correo electrónico de 5 de julio de 2010 en el que se aprecia que realizó coordinaciones administrativas consistentes en una consulta respecto al proceso de registro de una factura⁹ en el sistema y pago a proveedor, y la liquidación de adelanto, por la liquidación de gastos diversos en la administración de proyectos gestionados por el Instituto de Regulación y Finanzas con fecha de recepción de 21 de octubre de 2010 (folios 3890 y 3901).

Que en el mismo sentido, respecto a la Administración señala como medios probatorios (folio 10736), adicionalmente a la emisión de los recibos por honorarios por concepto de servicios de consultoría pedagógica, que en la página web figura que aquella trabaja en la Unidad de Apoyo a la calidad académica desde mayo de 2009, la solicitud/comprobante de pago por la inscripción a evento internacional representando a ESAN y correo electrónico disponiendo la asistencia de la referida persona al taller de autoevaluación y acreditación (folios 3897 y 3898); así como que las labores a

⁹ Por la adquisición de unos bienes muebles para una oficina de supervisión.



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

desempeñar en el contrato de locación de servicios se encuentran en el MOF de la Unidad de Posgrado en el cargo de responsable de calidad académica; y en cuanto a se indica la asignación de viáticos, esto es, recibo de boleto electrónico (folio 3878), y por (folio 10739/reverso), la Administración señala adicionalmente la asignación de teléfono celular; no obstante, dichos documentos resultan insuficientes a fin de acreditar la relación laboral.

Que respecto a la Administración menciona adicionalmente como medios probatorios a los contratos de locación de servicios y recibos por honorarios, que señalan que los servicios prestados consisten en la asesoría en seguridad integral, el pago de media retribución adicional en los meses de julio y diciembre, la asignación de teléfono celular, así como una entrevista al personal de seguridad en el que manifestaron que se trata del Jefe de Seguridad de en el 2010 (folio 10784); sin embargo, respecto a este último documento, no obra en autos la manifestación que se habría realizado al personal de seguridad.

Que en cuanto a , la Administración señala como medios probatorios adicionales, en cuanto al primero que figura en el MOF del Área de Tecnología de la Información de 2010, como "researcher" TI y calificado en la categoría 2 - puesto de Analista de Aplicaciones I de Área de Tecnología (folios 10040, 10084 a 10089 y 10721/reverso) y respecto a la segunda indica que el cargo de coordinador administrativo de diplomado se encuentra descrito en el MOF de Posgrado (folio 10698); sin embargo, dichos documentos únicamente describen de manera general los puestos en la empresa, mas no acreditan en el caso de autos, el elemento subordinación.

Que por lo expuesto, de la evaluación de los medios probatorios efectuada en esta instancia, no se aprecia que la Administración hubiese acreditado que los servicios prestados por las citadas personas a favor de la recurrente tuvieron naturaleza laboral, pues no ha demostrado fehacientemente la presencia de subordinación en dicha relación (consultoría).

Que en efecto, no se encuentra acreditado de manera fehaciente y con plena certeza que la recurrente ejerciera sobre dichas personas los poderes de dirección, fiscalización y sanción, a través de documentos que permitan constatar la labor realizada en forma subordinada o por medio de documentos que evidencien la disposición de un posible ejercicio de los poderes antes indicados o que evidencien el ejercicio de estos, no resultando suficiente sobre el particular que los servicios se hubieren prestado con carácter habitual y de exclusividad.

Que carece de sustento el argumento de la Administración en el sentido que la recurrente no acreditó el producto del servicio (informe), pues conforme con lo expuesto precedentemente es a aquella a quien le corresponde la carga de la prueba.

Que en virtud a lo antes expuesto, corresponde levantar el reparo bajo análisis al no encontrarse arreglado a ley, correspondiendo revocar la apelada en dicho extremo.

- Comisionistas

Que respecto a los comisionistas mercantiles observados son las siguientes:

siendo que la Administración señala como medios probatorios los contratos de locación de servicios, recibos por honorarios, lo indicado en el MOF de Posgrado y diversa documentación adicional en el caso de alguno de las citados comisionistas, (folios 3912, 10708, 10711, 10712/reverso, 10721, 10732, 10733/reverso, 10738, 10752, 10753, 10756, 10757/reverso, 10759, 10760/reverso, 10764, 10765, 10777 y 10778); sin embargo, dichos documentos resultan insuficientes a fin de acreditar la relación laboral con las referidas personas, puesto que no evidencian el elemento subordinación.



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

Que así, de los contratos de comisión mercantil y adendas, así como de los contratos de locación de servicios, suscritos con los referidos trabajadores (folios 8769 a 8946), se observa que estos señalan en algunos casos que los servicios comprenden la venta de los cursos y programas que se imparten y dictan por ESAN a diferentes personas naturales, empresas y entidades, bajo su criterio de selección estratégica y mecanismo de promoción de venta (cláusula cuarta) y en otros casos se indica que el servicio comprende la coordinación de cursos y cursos de programas de posgrado y apoyo en la cobranza efectiva de los servicios educativos en cuya venta participe, entre otros (cláusula sexta).

Que asimismo, respecto de los contratos de locación de servicios con los trabajadores .

(folios 10711, 10721, 10738/reverso, 1753/reverso, 1756/reverso, 1759, 1760/reverso y 1764), la Administración señala que del Anexo 1 a los citados contratos, la recurrente contrató a dichas personas a fin que le presten, entre otros, los servicios de administración y organización de los programas que la Dirección de Regiones requiera; siendo que dichas actividades se encuentran descritas en el MOF de Posgrado en el cargo de Representante Comercial; sin embargo, debe anotarse que de acuerdo con el criterio de este Tribunal expuesto en las Resoluciones N° 02736-1-2016 06050-5-2012 y 16760-2-2012, respecto de los servicios que contrate la empresa, independientemente de la naturaleza del contrato utilizado (laboral o civil), si bien resulta necesaria la verificación que las labores ejecutadas se adecúen a los términos del encargo, ello no basta para probar la subordinación.

Que adicionalmente, la Administración señala respecto a .
que de acuerdo al Manual de Organización y Funciones de la Dirección de Programas Institucionales y del Organigrama de la Dirección de Programas Institucionales (folios 3676 y 3678), dichas personas tienen el cargo de Ventas Corporativas y Coordinador 1, respectivamente, dicho documento describe en general las funciones de dichos cargos, siendo que la Administración no ha adjuntado documentación adicional a fin de verificar que las labores realizadas por aquellos se realizaron de forma subordinada.

Que cabe precisar que la Administración menciona que (

percibieron pagos
extraordinarios bajo el concepto de trabajos extraordinarios, pagos extraordinarios o incentivos en los meses de julio, agosto y/o diciembre de 2010 (folios 10738/reverso, 10732, 10777/reverso y 10778/reverso), así como la asignación de teléfonos celulares a .

la habilitación de cheque para gastos varios con cargo a rendir cuenta (folio 3867); sin embargo, de los indicados documentos no se desprende que la recurrente haya ejercido sobre dichos trabajadores los poderes de dirección, supervisión y sanción.

Que respecto al argumento de la recurrente, referido a que la Administración no demostró el producto del servicio (informe), se debe indicar que es de cargo de aquella acreditar la relación laboral, por lo que carece de amparo tal alegato.

Que por lo expuesto, de la evaluación de los medios probatorios efectuada en esta instancia, no se aprecia que la Administración hubiese acreditado que los servicios prestados por las citadas personas a favor de la recurrente tuvieran naturaleza laboral, pues no se ha demostrado fehacientemente la presencia de subordinación en dicha relación; es decir, no se encuentra acreditado de manera fehaciente y con plena certeza que la recurrente ejerciera sobre dichas personas los poderes de dirección, fiscalización y sanción, por medio de documentos que permitan constatar la labor realizada por aquella en forma subordinada o por medio de documentos que evidencien la disposición de un posible ejercicio de los poderes antes indicados o que evidencien el ejercicio de estos, no resultando suficiente sobre el particular



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

que los servicios se hubieren prestado con carácter permanente y regular en el año, por lo que corresponde levantar el citado reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

- Asesores externos

Que respecto a los asesores externos observados, estos son los siguientes:

siendo que la Administración señala como medios probatorios los contratos y recibos por honorarios así como diversa documentación adicional (folios 3912, 10700, 10701/reverso, 10704, 10706/reverso, 10707, 10708/reverso, 10709/reverso, 10710, 10711/reverso, 10714, 10715, 10717, 10719, 10720, 10722, 10723, 10725, 10726/reverso, 10729, 10733, 10734/reverso, 10736/reverso, 10737, 10741, 10744, 10746, 10747/reverso, 10748, 10749/reverso, 10751, 10755, 10757, 10760, 10761, 10764/reverso, 10766, 10772, 10773/reverso, 10774, 10776/reverso, 10779/reverso, 10780, 10783, 10786, 10788, 10790, 10795/reverso y 10797).

Que en cuanto a .

se señalan como medios probatorios los contratos de locación de servicios y/o recibos por honorarios, los cuales describen actividades diversas, tales como asesoría académica, asesoría en administración de marketing, asesoría en coordinación del dual MBA, asesoría administrativa en admisión, asesoría en diversos proyectos de investigación y consultoría, asesoría en coordinación, asesoría en supervisión, coordinación de obras y otros tipos de servicios.

Que asimismo, la Administración indica como medios probatorios, además de los contratos y recibos por honorarios emitidos, lo siguiente: Respecto de un correo electrónico por devolución de dinero a un alumno, en el que se indica su número de teléfono y su anexo (folio 3900); en cuanto a se menciona que percibieron montos en julio y/o en diciembre de 2010 bajo el concepto "servicios extraordinarios" o "trabajos extraordinarios". Agrega la Administración en cuanto a cuya labor según recibos por honorarios consiste en asesoría y supervisión de obra, y otros, que firmó un documento (de propuesta económica para obra) con sello de la recurrente, y su post firma en recepción



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

de guía de remisión para ESAN por mercadería entregada en almacenes (folios 3865 y 3884); y respecto a [redacted] cuya labor según contrato consiste en asesoría administrativa en marketing, correos aprobando cotización, siendo que en dicho correo figura número de teléfono y anexo (folio 3894); en lo referido a [redacted], además se señala como medios probatorios correos electrónicos coordinando devolución de pago a un alumno e informando sobre labores realizadas (folios 3866 y 3887); la recepción de guía de remisión dirigida a [redacted] por parte de [redacted] (folio 3893); la liquidación de gastos de 22 de octubre a 9 de diciembre de 2010 por conceptos varios tales como teléfono, movilidad y fotocopias a favor de [redacted] (folio 3881); y por [redacted] (folio 10720), indica que las actividades según contrato consisten en asesoría administrativa y contable en el Área de Finanzas y otro tipo de servicios conexos, y que se le asigna teléfono celular, así como correos electrónicos respecto de coordinaciones administrativas por reparación de un reloj y cotización de proveedor dirigido a [redacted] con atención a su nombre (folios 3880 y 3885); y en el caso de [redacted] se indica que se incorporó a planilla desde agosto de 2010; así como la asignación de teléfonos celulares a diversos trabajadores antes mencionados; sin embargo, con la documentación que obra en autos la Administración no ha acreditado en la etapa de fiscalización el carácter de subordinación, por ejemplo, mediante la sujeción de tales personas a órdenes, directivas, un reglamento interno o un horario de trabajo dispuestos por la recurrente, siendo que tampoco se encuentra acreditado en autos el ejercicio del poder de dirección de la recurrente mediante actividades de supervisión o control respecto de las citadas personas, siendo pertinente precisar en cuanto a [redacted] que los servicios observados corresponden a los periodos enero a julio de 2010, y que la incorporación a planilla en un periodo posterior no es un elemento que acredite por sí mismo el elemento subordinación (folio 10704).

Que de otro lado, respecto a [redacted] la Administración indica a folios 10729 y 10790/reverso, que de acuerdo con los contratos de locación de servicios y recibos por honorarios, el servicio consistía en una asesoría y coordinación de cursos; y una asesoría en coordinación, respectivamente, siendo que dichas labores de coordinación y asistente de diplomado figuran en el MOF de Posgrado; en el mismo sentido en cuanto a [redacted] a folios 10723/reverso y 10780, señala que según el contrato y/o recibos por honorarios emitidos, los servicios consisten en labores de coordinación de maestrías en gerencia de salud y en "Coordinación MBA", los que a su vez se encuentran en el MOF de Posgrado, y que adicionalmente existen correos electrónicos en los que se realiza coordinaciones administrativas para docentes, e indica el cargo de coordinadora de maestrías especializadas, con horario de atención teléfono y número de anexo (folio 3896 con relación a [redacted] y un correo electrónico en el que se presenta como coordinadora de la Oficina de Maestrías especializadas con teléfono y número de anexo (folio 3889), así como la asignación de teléfonos celulares; sin embargo, ello resulta insuficiente a fin de acreditar el elemento subordinación, toda vez que conforme a los criterios anteriormente glosados, dicho documento (MOF de Posgrado) únicamente describe de manera general los puestos en la empresa, y en cuanto a los correos electrónicos, esto no evidencia tampoco el elementos subordinación.

Que de otro lado, respecto a [redacted] la Administración menciona como medios probatorios adicionales a los contratos y recibos por honorarios, el organigrama de la recurrente en el que dichas personas figuran con sus nombres y cargo, así como en el MOF del Área de Tecnología de la Información (folios 10084 a 10089 y 10182 a 10191); sin embargo, como se ha señalado precedentemente, la referencia al organigrama y el MOF no resulta suficiente para acreditar que hubiese existido una relación de subordinación con las indicadas personas puesto que dichos documentos únicamente describen de manera general los puestos en la empresa, mas no acreditan en el caso de autos, el elemento subordinación. Cabe precisar que también se señala la asignación de teléfono celular a favor de [redacted] y respecto a [redacted] correos electrónicos de coordinaciones con clientes y proveedores a nombre de [redacted] para el pago e [redacted]

z p k g



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

información sobre la no retención respectiva (folios 3868 y 3876); sin embargo, ello resulta insuficiente, puesto que la Administración no ha acreditado el carácter de subordinación, por ejemplo, mediante la sujeción de éstos a órdenes, directivas, un reglamento interno o un horario de trabajo dispuestos por la recurrente, ni el ejercicio del poder de dirección de la recurrente mediante actividades de supervisión o control respecto de las citadas personas.

Que de la evaluación de los medios probatorios evaluados por esta instancia, así como de los criterios jurisprudenciales anteriormente glosados, no se aprecia que la Administración hubiese acreditado que los servicios prestados por las citadas personas a favor de la recurrente tuvieran naturaleza laboral, pues no se ha demostrado fehacientemente la presencia de subordinación en dicha relación.

Que en efecto, no se encuentra acreditado de manera fehaciente y con plena certeza que la recurrente ejerciera sobre dichas personas los poderes de dirección, fiscalización y sanción, no resultando suficiente sobre el particular que los servicios se hubieren prestado con carácter habitual, por lo que corresponde levantar el citado reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando a lo expuesto, no resulta relevante emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos mencionados por la recurrente al respecto.

Que sin embargo, en cuanto a los trabajadores ,

la Administración indica a folios 10700, 10733, 10734/reverso, 10744, 10747/reverso, 10797 y 10779/reverso, que de acuerdo con los contratos de locación de servicios y recibos por honorarios, el objeto de dichos contratos consisten en servicios de seguridad y vigilancia prestados de enero a diciembre de 2010.

Que al respecto, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 02890-3-2009, 08053-10-2017 y 00055-3-2018, entre otras, que por su naturaleza las labores de vigilancia constituyen típicamente labores que deben ser prestadas dentro de una relación de dependencia, pasible de recibir órdenes directas, de aplicar sanciones en caso de incumplimiento de éstas y sometidas a un horario predeterminado por la empresa.

Que en tal sentido, dado que de los contratos, recibos por honorarios emitidos por

, se verifica que las citadas personas fueron contratadas para brindar servicios de seguridad y vigilancia, los cuales según criterio reiterado de este Colegiado, por su naturaleza constituyen típicamente labores que deben ser prestadas dentro de una relación de dependencia, siendo que la recurrente no ha cuestionado la naturaleza de dichas labores de vigilancia, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría

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, entre otras, 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.

Que el artículo 6 de 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, prevé 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.



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

Que el reparo a la base imponible de las Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría de diciembre de 2010, contenidos en los Anexos N° 03 y 04 a la Resolución de Determinación N°

(folios 10917 a 11030), corresponde a los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° (vinculados al reparo por relación laboral con docentes, consultores, asesores externos y comisionistas que presentan los tres elementos del contrato de trabajo: remuneración, prestación personal y subordinación), los cuales, conforme con lo anteriormente expuesto, han sido levantados en la presente resolución¹⁰, por lo que corresponde emitir pronunciamiento en igual sentido, y en consecuencia, se revoca la apelada en este extremo.

Que estando a lo expuesto carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos de la recurrente.

Reparos por trabajadores que perciben rentas de cuarta y quinta categoría en diferentes periodos

Que conforme se observa del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° y Anexo N° 1 de la Resolución de Determinación N° (folios 11037, 11151 y 11303), la Administración reparó las bases imponibles de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de abril a junio, agosto y diciembre de 2010 por el monto total de S/ 58 196,00, Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de agosto de 2010 por el monto total de S/ 6 232,00, y Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría de diciembre de 2010 por el importe total de S/ 58 196,00, con relación a los trabajadores

consignando como base legal el artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros, y el Requerimiento N°

Que en el Punto 1 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (folio 10490), la Administración solicitó a la recurrente que sustentase los motivos por los cuales los trabajadores detallados en el Anexo N° 2 del referido requerimiento (folios 10488 y 10489) habían sido declarados como perceptores de renta de quinta categoría en algunos periodos y como perceptores de renta de cuarta categoría en otros periodos del mismo ejercicio 2010, según Formulario – Planilla electrónica de los periodos enero a diciembre de 2010.

Que mediante el resultado del citado requerimiento (folios 10485 y 10486), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente el 27 de setiembre de 2012 (folios 10471 a 10473), en el que señaló que ponía a disposición de la Administración lo solicitado, esto es, los contratos de trabajo y recibos por honorarios según detalle del Anexo N° 4 adjunto (folios 10474 a 10482). Así la Administración determinó que los docentes y coordinadores contratados bajo la modalidad de contrato de trabajo a tiempo parcial declarados, que percibían rentas de quinta categoría, han prestado los mismos

¹⁰ Cabe precisar que los trabajadores

mencionados respecto del reparo analizado con efecto en las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones, no han sido incluidos en el reparo con incidencia en las Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría (folio 11023).



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

servicios en los meses cuyas retribuciones han sido consideradas rentas de cuarta categoría, de acuerdo con el detalle que obra en el Anexo N° 2 adjunto (folio 10484).

Que indica que de los recibos por honorarios de cada trabajador, verificó que el servicio prestado era el mismo que correspondía al objeto del contrato señalado en los contratos a tiempo parcial según el referido Anexo N° 4 adjunto, y que adicionalmente, verificó en los Formularios de enero a diciembre de 2009 que los trabajadores detallados en el citado N° Anexo N° 2 percibieron rentas de quinta categoría en el ejercicio 2009.

Que añade que la recurrente no sustentó que los servicios declarados como rentas de cuarta categoría en los meses de enero a marzo, y agosto 2010, sean de diferente naturaleza que los servicios prestados en virtud de los contratos de trabajo a tiempo parcial y declarados como rentas de cuarta categoría; por lo que procedió a efectuar el reparo respecto para Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones y Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría, respectivamente, de acuerdo a los anexos 2 y 3 adjuntos (folios 10483 y 10484).

Que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folio 10412), emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación materia de análisis a efecto que la desvirtuara; siendo que mediante el Punto 6 del Anexo N° 1 del resultado del citado requerimiento (folios 10353 a 10356), la Administración dio cuenta que la recurrente no presentó escrito y/o información adicional sobre el citado reparo; sin embargo, presentó declaraciones rectificatorias, por lo que procedió a mantener parcialmente el reparo efectuado por la parte de los montos no aceptados por la recurrente, esto es, por el importe de S/ 58 196,00 (para efectos tanto de Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría) y por el importe de S/ 6 232,00 por concepto de Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones.

Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría

Que el inciso f) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta prescribe que son rentas de quinta categoría, los ingresos obtenidos por la prestación de servicios considerados dentro de la cuarta categoría, efectuados para un contratante con el cual se mantenga simultáneamente una relación laboral de dependencia.

Que de lo expuesto se tiene que a fin de aplicar lo dispuesto en el referido inciso f), resulta suficiente que se verifique la existencia de una relación laboral entre la recurrente y los prestadores de servicios para que las rentas de cuarta categoría generadas por aquellos también se encuentren afectas al Impuesto a la Renta de Quinta Categoría.

Que de la documentación que obra en autos, se tiene que durante el procedimiento de fiscalización, la Administración determinó la existencia de una relación laboral entre los trabajadores observados, conforme se resume en el Anexo N° 4 del Resultado del Requerimiento N° (folios 10474 a 10482), indicando que al haber detectado que estos emitieron recibos por honorarios, procedió a efectuar el reparo respectivo considerando que la recurrente debió realizar las retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría, lo que se enmarca en lo establecido en el inciso f) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta. Ello mismo consta en los fundamentos y disposiciones que sustentan la Resolución de Determinación N° (folio 11666).

Que sin embargo, en la resolución apelada (folios 12479 y 12480/reverso), se aprecia que la Administración manifiesta que dichos ingresos estarían gravados con el Impuesto a la Renta de Quinta Categoría, dado que cumplen con los requisitos establecidos en el inciso e) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta. A tal efecto, señala que los servicios fueron prestados en las instalaciones de la recurrente, los horarios fueron establecidos según la disponibilidad de aulas, para el caso de los



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

docentes, consultores y asesores externos, siendo que tratándose de estos dos últimos, también dictan clases en los programas que prepara para terceros, conforme consta en el escrito de 30 de noviembre de 2012, y además realizan labores de investigación, las cuales forman parte de las actividades de los docentes, . Asimismo, realizaron consultorías para terceros, clientes de UESAN, y las asesorías efectuadas están referidas a actividades propias del giro del negocio de la recurrente.

Que agrega que sobre los docentes, la recurrente proporcionó los elementos necesarios para la prestación de los referidos servicios (aulas, pizarras, computadores, proyectores, dispositivos, entre otros); que respecto a los comisionistas, indica que sus labores eran desarrolladas en las instalaciones de la recurrente de acuerdo a las indicaciones dadas por esta, y con los materiales que les proporcionaba; que en cuanto a los gastos que originó la prestación de los referidos servicios, por docentes, consultores, asesores externos y comisionistas, señala que los mencionados servicios fueron prestados en los locales de la recurrente, por lo que esta incurrió en el pago de la energía eléctrica de las instalaciones para el dictado de clases, servicios de saneamiento básico, los alquileres o costos financieros por los locales en que se prestaron las consultorías y asesorías, así como mantenimiento de dichos espacios, entre otros.

Que al respecto, de acuerdo con el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.

Que cabe anotar que si bien de conformidad con lo dispuesto por el artículo 127 del Código Tributario, la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, ello no la faculta a modificar los fundamentos de los valores emitidos.

Que en tal sentido, toda vez que la Administración en la resolución apelada ha modificado el fundamento del reparo antes aludido, contenido en la Resolución de Determinación N° lo que no se ajusta a lo dispuesto por el aludido artículo 127 del Código Tributario, prescindiendo del procedimiento legal establecido, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, procede declarar la nulidad de la apelada y dejar sin efecto la resolución de determinación impugnada, ambas en el extremo del reparo por trabajadores que perciban rentas de cuarta y quinta categoría en diferentes periodos¹¹, con incidencia en las Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría, el mismo que se levanta por no encontrarse arreglado a ley.

Que estando al sentido del fallo carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos esgrimidos por la recurrente sobre el particular.

Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones

Que este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 07719-4-2005 que para efectos laborales el concepto de remuneración es un concepto restrictivo, mientras que para el Impuesto a la Renta, dicho concepto es amplio, toda vez que este impuesto pretende gravar la totalidad de los ingresos de los trabajadores, razón por la que incluye como conceptos gravados a los sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones, y en general

¹¹ Mediante Actas de Reunión de Sala Plena N° 2019-13, 2017-05, 2016-04, 2015-01, 2014-22, 2013-31 y 2010-06 de 5 de marzo de 2019, de 24 de marzo de 2017, 19 de febrero de 2016, 20 de enero de 2015, 24 de octubre de 2014, 21 de octubre de 2013 y 17 de mayo de 2010, se modificó el Glosario de Fallos empleados en las resoluciones del Tribunal Fiscal aprobado mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2009-19 de 26 de octubre de 2009, estableciéndose en el acápite 76 que cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen modifica el fundamento de los reparos en instancia de reclamación, corresponde declarar nula la apelada y dejar sin efecto el valor.

2 P / K



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

toda retribución por servicios personales, tal como lo establece el artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que según el criterio establecido en la Resolución N° 02890-3-2009, el anotado inciso f) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta no resulta aplicable a fin de determinar deuda por concepto de Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, toda vez que dicho tributo cuenta con normas específicas.

Que a fin de determinar si las rentas contenidas en los recibos por honorarios observados se encuentran sujetas y/o afectas a las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, corresponde verificar si estos obedecen a una remuneración *per se*.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 06570-4-2010, 07582-5-2004 y 02397-5-2003 ha señalado que según la doctrina y legislación laboral, los elementos esenciales de la relación laboral son: a) la prestación personal de servicios, por la que el trabajador pone a disposición del empleador su propia fuerza de trabajo, debiendo prestar el servicio en forma personal y directa, b) la remuneración, esto es, la contraprestación que otorga el empleador al trabajador a cambio de la actividad que éste realiza a su favor, y c) la subordinación, entendida como el vínculo jurídico del que derivan las facultades de dirección del empleador y la correlativa obligación del trabajador de acatar dichas indicaciones, contando el empleador con poderes disciplinarios y sancionadores en virtud de la relación de dependencia.

Que según se indica en la Resolución N° 04330-4-2005, teniendo en cuenta que tanto en el contrato de trabajo como en la prestación de servicios de naturaleza civil, se presentan los dos primeros elementos, el determinante para identificar una relación laboral es la existencia de la subordinación, la misma que se evidencia de un conjunto de características típicas que permiten presumir la existencia de dicha relación, como son: el lugar y horario de trabajo, la estabilidad o contrato celebrado por un tiempo indeterminado y la exclusividad o trabajo para un sólo empleador.

Que asimismo, en la Resolución N° 04717-1-2010 se ha interpretado que el elemento determinante para identificar una relación laboral es la existencia de subordinación o dependencia, es decir, el vínculo del cual deriva el derecho del empleador de dirigir la actividad que el trabajador pone a disposición, pudiendo normar las labores, dictar las órdenes necesarias para la ejecución de las mismas y sancionar disciplinariamente cualquier infracción o incumplimiento.

Que de conformidad con el criterio recogido en las Resoluciones N° 02262-2-2003 y 02890-3-2009, entre otras, la carga de la prueba para acreditar la existencia de una relación laboral corresponde a la Administración.

Que ahora bien, de la documentación que obra en autos no se advierte que la Administración hubiera acreditado que los servicios prestados en atención a los contratos de locación de servicios fueran de naturaleza laboral y, por ende, que la recurrente se encontrara obligada a efectuar las anotadas aportaciones en los aludidos períodos, pues no ha demostrado la presencia del elemento "subordinación", por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo en este extremo, no resulta relevante emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos mencionados al respecto.

Becas y descuentos otorgados por el empleador

Que de los Anexos N° 3 y Punto 4.2.3 del Anexo N° 4 de la Determinación N° (folios 10917 a 10923 y 11022 a 11030), se tiene que la Administración adicionó a la base imponible de las Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría de diciembre de 2010, el importe total de S/



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

188 179,32, abonados por la recurrente a diversos trabajadores por concepto de becas y descuentos otorgados por el empleador.

Que 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, establece que son rentas de quinta categoría, entre otras, 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.

Que agrega el citado artículo que 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 el impuesto.

Que el artículo 20 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se señala que para determinar la renta bruta de quinta categoría prevista en el inciso a) del Artículo 34 de la Ley son de aplicación las siguientes normas: c) No constituyen renta gravable de quinta categoría: 1. Las sumas que se paguen al servidor que al ser contratado fuera del país tuviera la condición de no domiciliado y las que el empleador pague por los gastos de dicho servidor, su cónyuge e hijos por los conceptos siguientes: 1.1. Pasajes al inicio y al término del contrato de trabajo. 1.2. Alimentación y hospedaje generados durante los tres primeros meses de residencia en el país. 1.3. Transporte al país e internación del equipaje menaje de casa, al inicio del contrato. 1.4. Pasajes a su país de origen por vacaciones devengadas durante el plazo de vigencia del contrato de trabajo. 1.5. Transporte y salida del país del equipaje y menaje de casa, al término del contrato. Para que sea de aplicación lo dispuesto en este numeral, en el contrato de trabajo aprobado por la autoridad competente, deberá constar que tales gastos serán asumidos por el empleador. 2. Las sumas que el usuario de la asistencia técnica pague a las personas naturales no domiciliadas contratadas para prestar dicho servicio en el país, por concepto de pasajes dentro y fuera del país y viáticos por alimentación y hospedaje en el Perú. 3. Los gastos y contribuciones realizados por la empresa con carácter general a favor del personal y los gastos destinados a prestar asistencia de salud de los servidores, a que se refiere el inciso II) del artículo 37 de la Ley.

Que el artículo 75 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, disponía que 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 referida 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 en el artículo 46 de dicha ley.

Que mediante el Punto 10 del Requerimiento N° (folios 10873 y 10874), la Administración señaló que de la información presentada por la recurrente, se había detectado gastos por capacitación externa (fuera de la Universidad) e interna (mediante el otorgamiento de becas y descuentos a los trabajadores de y familiares) de enero a diciembre de 2010, por lo que le solicitó que detalle en formato Excel, en el caso de los gastos por capacitación interna mediante otorgamiento de becas y descuento, las becas o descuentos otorgadas, señalando el nombre del participante del curso (indicando el parentesco con el trabajador), nombre del trabajador, tipo de programa y nombre del curso, importe contabilizado en el centro de costo y precio del curso al público, detalle de la cuenta contable en la cual se contabilizaron los gastos de enero a diciembre de 2010, entre otros.

Z P / R



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente mediante escritos de 12 y 15 de octubre de 2012 (folios 10531 a 10534 y 10536 a 10541) adjuntó unos cuadros denominados "Registro de descuentos a personal por capacitación – 2010" y "Relación de Becas 2010" con los siguientes rubros: nombre del participante, parentesco con el trabajador, nombre del trabajador, programa/curso, importe en soles y dólares, descuento, fecha de inicio y de fin.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° 12 (folio 10463), respecto de los gastos de capacitación interna, solicitó que la recurrente exhibiera los contratos, informes presentados, resultados de los estudios y/o trabajos realizados, certificados de notas, diplomas, determinación del precio del curso al público, y aprobación del comité de becas de los descuentos y becas detallados en su respuesta al Requerimiento N° entre otros.

Que en respuesta a lo requerido, la recurrente mediante escrito de 9 de noviembre de 2012 (folios 10421 a 10427), indicó que cumplía con presentar los certificados y constancias de los cursos, las actas de aprobación por el Comité de Becas, con sus respectivos correos electrónicos en el que se solicitan y aprueban estos beneficios y el cuadro en el que se describen a los trabajadores, los beneficiarios, los importes de la valorización del servicio y el valor de venta al público o precio al público de los cursos en los que participaron los beneficiarios (folios 10421 a 10427).

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° (folio 10453), la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente, el documento "Acuerdos del Comité de Becas", certificados de aprobación y culminación de estudios y/o constancias de estudios y/o certificados de estudios y/o certificados de notas emitidos por la Universidad, y boletas de venta emitidos por la Universidad al beneficiario, así como el Reglamento General de Becas y "Política de descuento para programas de posgrado para los trabajadores y familiares de la Universidad Esan", por lo que de acuerdo a la información presentada, la Administración concluyó que las becas y descuentos otorgados a los trabajadores y/o familiares (cónyuge y/o hijos) constituyen un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador, que califican como una mayor renta por el trabajo personal presentado en relación de dependiente, por lo que el valor de las becas o descuentos se encuentran gravados con las Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría, conforme los Anexos N° 3 y 4 adjuntos (folios 104448 y 104449).

Que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folio 10412), emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente que sustente las observaciones por el reparo materia de análisis; siendo que mediante el Punto 6 del Anexo N° 1 del resultado del citado requerimiento (folios 10353 a 10356), la Administración dio cuenta de los descargos y la documentación presentada por la recurrente y concluyó que los conceptos otorgados a los trabajadores estaban afectos a Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría, toda vez que siendo una universidad cuya actividad principal es dictado de clases, las becas y descuentos otorgados a los trabajadores y/o sus familiares constituyen un ingreso y ventaja patrimonial para el trabajador en virtud del vínculo laboral con la recurrente; y que los cursos de capacitación interna se otorgan en base al reglamento de becas y descuentos para los trabajadores y familiares, y no constituyen cursos de capacitación para el puesto, sino una retribución en especie con recursos propios del contribuyente; y que la recurrente no acreditó que los cursos dictados mediante becas y descuentos a los trabajadores y familiares estén relacionados al puesto de trabajo y/o contribuya al rendimiento del trabajador en su puesto de trabajo, por lo que procedió a mantener parcialmente el reparo efectuado por la parte de los montos no aceptados por la recurrente, esto es, por el importe de S/ 58 196,00, de acuerdo al Anexo N° 9 adjunto (folios 10321 10323) para efectos de Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría.

¹² Mediante Carta N° era N°

y no el Requerimiento N°

la Administración señaló que el número correcto del citado requerimiento lo que fue notificado a la recurrente (folio 10461).



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

Que de folios 9634 a 9644 obra el Reglamento General de Becas, en cuyo artículo 28 (folio 9638) se indica que los miembros del personal de que laboren bajo la modalidad de cuarta o quinta categoría, personal académico y no académico, puede solicitar y obtener becas completas o parciales en cualquier programa, excepto el Programa Magister, como estímulo a su desarrollo personal.

Que asimismo, el artículo 32 del citado reglamento se indica que los familiares directos del personal de UESAN que laboren bajo la modalidad de quinta categoría, es decir, cónyuge, padres, hijos y hermanos, pueden beneficiarse de las becas que, conforme al reglamento, se puede otorgar a dicho personal utilizando el cupo que les correspondiere.

Que de folios 9630 a 9632 obra el documento denominado "Política de descuentos para programas de Posgrado para los trabajadores y familiares de la Universidad"; que el artículo 9 de dicho documento dispone que los miembros de Universidad que laboren bajo la modalidad de quinta categoría pueden acceder a los descuentos que se estipule en la presente política como estímulo y contribución a su desarrollo personal.

Que el artículo 10 de dicha política indica que también podrán acceder a los descuentos los profesores de la Escuela de Posgrado que trabajen a tiempo parcial, los que deberán acreditar por lo menos cincuenta (50) sesiones de clase dictadas durante el año académico anterior, además de la exclusividad en sus actividades académicas en la universidad. En el caso de profesores a tiempo parcial del pregrado, éstos deberán acreditar por lo menos ciento veintiocho sesiones (128) dictadas durante el año académico anterior, además de la exclusividad en sus actividades académicas de la universidad.

Que sobre el particular, la Administración concluyó que las becas y descuentos constituían para los trabajadores favorecidos un beneficio personal, un enriquecimiento individual para ellos o sus familiares, según el caso, beneficio otorgado por la recurrente en virtud de la relación laboral existente con dichos trabajadores.

Que al respecto, considerando que la recurrente no ha presentado argumentos sobre el mencionado reparo en esta instancia, las becas y descuentos otorgados a favor de los trabajadores constituyen rentas de quinta categoría para los perceptores detallados en los Anexos N° 3 y 4 del Resultado del Requerimiento por lo que correspondía que la recurrente efectuara la retención del impuesto respecto de las rentas de quinta categoría generadas por sus trabajadores, lo que no hizo, por lo que procede mantener este reparo, y confirmar la apelada en este extremo.

Que siendo que esta instancia ha procedido a mantener parcialmente el reparo por relación laboral con trabajadores que presentan los tres elementos del contrato de trabajo, en cuanto a Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de enero a diciembre de 2010; se ha levantado el reparo por trabajadores que percibieron rentas de cuarta y quinta categoría en diferentes periodos; con incidencia en todos los tributos analizados; y asimismo, se ha mantenido el reparo por otorgamiento de becas y descuentos, respecto de las Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría de diciembre de 2010, se ordena reliquidar y de ser el caso dejar sin efecto, las Resoluciones de Determinación N°

Resoluciones de Multa N°

Que de las citadas resoluciones de multa y sus anexos (folios 11381 a 11392), se aprecia que han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas a la determinación de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2010, contenidas en las Resoluciones de Determinación N°

2 P / 14



Tribunal Fiscal

N° 10504-3-2019

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 aludidas resoluciones de multa han sido emitidas sobre la base de los reparos efectuados a las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2010, los cuales han sido levantados parcialmente, en la presente resolución, corresponde emitir similar pronunciamiento sobre las referidas resoluciones de multa, y en consecuencia, se revoca la apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder a la reliquidación de las multas, según corresponda.

Resoluciones de Multa N°

Que de las citadas resoluciones de multa y sus anexos (folios 11393 a 11405), se aprecia que han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, al no efectuar las Retenciones de las Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de enero a diciembre de 2010 y Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría de diciembre de 2010, vinculadas al reparo por trabajadores (docentes, consultores, asesores externos y comisionistas) que presentan los tres elementos del contrato de trabajo: remuneración, prestación personal y subordinación; trabajadores que perciban rentas de cuarta y quinta categoría en diferentes periodos; y por becas y descuentos otorgados por el empleador, contenido en las Resoluciones de Determinación N°

Que de conformidad con el numeral 13 del artículo 177 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, constituía infracción 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.

Que toda vez que las multas en mención, se originan en las Resoluciones de Determinación N° emitidas por las Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de enero a diciembre de 2010 y Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría de diciembre de 2010, y teniendo en cuenta que en esta instancia han levantado diversos reparos que sustentan la aludida determinación, procede emitir similar pronunciamiento sobre las sanciones que se sustentan en aquéllas, y por tanto, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, a fin que la Administración proceda a la reliquidación de las resoluciones de multa, según corresponda.

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



Tribunal Fiscal

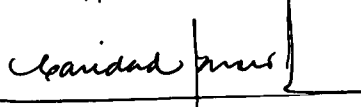
N° 10504-3-2019

RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° de 13 de setiembre de 2013, en el extremo que modificó el sustento del reparo por trabajadores que percibieron rentas de cuarta y quinta categoría en diferentes periodos, con incidencia en las Retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría de diciembre de 2010, y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° en cuanto a dicho reparo.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 13 de setiembre de 2013, en el extremo vinculado a los reparos por relación laboral con trabajadores que presentan los tres elementos del contrato de trabajo: remuneración, prestación personal y subordinación, (con excepción de los trabajadores .

); y reparos por trabajadores que perciban rentas de cuarta y quinta categoría, en cuanto a las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de los periodos abril a junio, agosto y diciembre de 2010 y Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de agosto de 2010; así como las multas relacionadas a los reparos levantados; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo expuesto en 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 SAGASTEGUI
VOCAL


HUERTA LLANOS
VOCAL


Faján Castillo
Secretaria Relatora
GC/FC/OL/ra