



Tribunal Fiscal

Nº 08375-9-2019

EXPEDIENTE Nº : 4673-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 18 de setiembre de 2019

VISTA la apelación interpuesta por I _____, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____, emitida el 6 de enero de 2017 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° _____, emitidas por las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de los períodos enero a diciembre de 2010, y contra las Resoluciones de Multa N° _____, giradas por las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 177 y el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala respecto al pago a profesionales del SERUMS (Servicio Rural Urbano Marginal de Salud), que contrariamente a lo manifestado por la Administración, dichos pagos no surgen de un contrato de trabajo, por lo tanto no tienen naturaleza remunerativa. Agrega, que el vínculo con los aludidos profesionales no cumple con las características de una relación laboral, toda vez que los puestos a desempeñar por parte de estos no son de carácter permanente, sino que tienen una duración máxima de un año, según el artículo 4 de la Ley N° 23330.

Que indica que dichos profesionales no se encuentran subordinados a la empresa, es decir, no reciben órdenes, ni cumplen horarios de trabajos, ni son sancionados o felicitados, ni perciben una contraprestación mensual idéntica cada mes, y que si bien de conformidad con el artículo 1 de la Ley N° 23330 y el artículo 39 del Reglamento de la citada ley, estableció funciones y objetivos a los profesionales SERUMS, así como efectuó las correspondientes evaluaciones de aquellos, lo que podría ser considerado como subordinación, ello tiene un origen claramente legal y no contractual. Añade, que con los profesionales SERUMS no acordaron directivas, funciones o prestaciones diversas, sino que acordaron seguir fiel cumplimiento del mandato legal y reglamentario traducido en directivas internas que aquellos debían cumplir para una efectiva prestación de sus labores.

Que manifiesta que el principio de primacía de la realidad, en virtud del cual si una persona realiza actividades bajo subordinación se presumirá que existe una relación laboral, no resulta aplicable al caso de la relación entablada con los profesionales SERUMS, pues dicha relación tenía un origen legal, esto es, la Ley N° 23330 y su norma reglamentaria.

Que respecto al reparo por los servicios de cuarta categoría que calificarían como de naturaleza laboral, alega que los elementos que determinan la existencia de una relación laboral son: subordinación, prestación personal de servicios y remuneración, y que si bien la Administración enumera la documentación probatoria presentada durante el procedimiento de fiscalización y la vincula con criterios jurisprudenciales, no ha evaluado en el caso en concreto, la configuración de los referidos elementos en las relaciones de naturaleza civil entabladas con los profesionales observados.

Que mediante escrito ampliatorio, la recurrente expresa respecto al reparo por pagos realizados a los profesionales SERUMS, asignados en atención a los convenios suscritos con el Ministerio de Salud, que bajo ningún supuesto, las normas que regulan el SERUMS, establecen que entre las instituciones no públicas como ella, y los citados profesionales, surja una relación de índole laboral; que de acuerdo al artículo 43 e inciso c) del artículo 44 del reglamento de la Ley N° 23330, la dirección, supervisión y



Tribunal Fiscal

N° 08375-9-2019

fiscalización de los profesionales del SERUMS recae exclusivamente en el Ministerio de Salud; que de acuerdo al Convenio N° 010-2008-MINSA, suscrito con el Ministerio de Salud, no se trasladan dichas facultades, limitándose solo a asumir el financiamiento de los profesionales SERUMS, conforme lo señalado en el artículo 10 del citado reglamento. Invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 9875-3-2001.

Que aduce que la Administración no ha considerado la naturaleza ni finalidades del SERUMS que se vinculan al desarrollo profesional en el Sector Salud así como la atención de poblaciones vulnerables, y que por tal razón es que el Ministerio de Salud dirige y fiscaliza a los profesionales SERUMS, siendo Petroperú, en este caso, solo una financiadora de las actividades de los profesionales.

Que menciona que si la intención del legislador hubiera sido otorgar la condición laboral a un profesional SERUMS, lo hubiera incluido expresamente en la Ley N° 23330 y su reglamento, tal como en el caso de los profesores y sus normas especiales, lo que no hizo. Agrega, que de la lectura de los contratos de locación de servicios SERUMS no se desprende la existencia de subordinación, y que carece de sustento asumir la existencia de subordinación en mérito a lo señalado en los contratos de locación, conforme lo ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 00546-4-2000.

Que refiere en cuanto al reparo por pagos considerados renta de cuarta categoría, que las labores efectuadas por los profesionales observados, no fueron realizadas bajo subordinación, siendo que la Administración solo ha enumerado la documentación presentada durante la fiscalización, sin verificar o constatar en los hechos la subordinación. Invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03974-2-2014 y 15356-1-2014.

Que argumenta que el principio de primacía de la realidad permite desvirtuar las formalidades que establecen las partes, mediante la verificación de las labores ejecutadas por los prestadores de servicios, siendo que si estas se efectúan en un contexto de subordinación, ello presupone la presencia de las facultades de dirección, fiscalización y disciplinaria frente al comitente, siendo una muestra de ello, la existencia de documentos que evidencien la sumisión real y no potencial de este último, la sujeción a las directivas impartidas por la empresa, la imposición de sanciones por faltas disciplinarias, entre otros, conforme lo ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 15736-5-2013. Añade, que la subordinación, se hubiera acreditado con la verificación de un horario de trabajo regulado por Petroperú, o si los proveedores se encontraban obligados a sellar tarjetas de control de ingresos y salidas, o si estaban sometidos a cualquier otro mecanismo de control como lo señalan las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10960-2-2007 y 11807-8-2007. Agrega, que el análisis que realiza la Administración para concluir que nos encontramos ante una relación laboral basado únicamente en el Manual de Organización y Funciones y su vinculación con las prestaciones materia de reparo, es incorrecto, conforme se ha señalado en la Resolución N° 10853-4-2014.

Que expone que la Administración no ha evaluado los contratos de locación de servicios, lo que hubiera permitido confirmar que no existe la supuesta subordinación, y que inclusive la referencia a las funciones detalladas en los términos de referencia, tampoco es suficiente para acreditar la subordinación, tal como se indicó en la Resolución N° 10960-2-2007.

Que mediante escrito de alegatos, la recurrente se reafirma en lo expuesto respecto al reparo vinculado a los pagos efectuados al personal SERUMS, e invoca la Resolución N° 06336-9-2019 respecto al reparo referido a los pagos efectuados a los profesionales consignados en el Anexo N° 2 al Resultado de Requerimiento N° 0122140003134.

Que por su parte, la Administración sostiene que como consecuencia del procedimiento de fiscalización definitiva por Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de los períodos enero a diciembre de 2010, formuló reparos a la base imponible de dichas aportaciones por los pagos a los profesionales SERUMS asignados a la recurrente, y los pagos efectuados a los profesionales consignados



Tribunal Fiscal

N° 08375-9-2019

en el Anexo N° 2 al Resultado de Requerimiento N° 0122140003134, toda vez que verificó que dichos profesionales prestaron servicios personales, remunerados, bajo subordinación y dependencia a favor de la recurrente, por lo que en aplicación del principio de primacía de la realidad, los vínculos contractuales entre esta y los aludidos profesionales tenían naturaleza laboral; y, por tanto, dichos pagos debieron ser considerados en la base de cálculo del aludido tributo. Asimismo, detectó la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 177 y el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que a través de su escrito de alegatos la Administración reitera lo señalado en la resolución apelada.

Que de autos se tiene que mediante Carta N° 140011438320-01 SUNAT (folio 2980) y Requerimiento N° 0122140001693 (folios 2973 a 2975), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud correspondiente a los períodos enero a diciembre de 2010, y como consecuencia de ello emitió las Resoluciones de Determinación N° por el citado tributo y períodos (folios 3076 a 3087), y las Resoluciones de Multa N° (folios 3088 a 3102), por las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 177 y el numeral 1 del artículo 178 del TUO del Código Tributario.

Que en consecuencia, corresponde verificar si los valores impugnados fueron emitidos conforme a ley.

Resoluciones de Determinación N°

Que de los Anexos N° 1 y 2 a las citadas resoluciones de determinación (folios 3070 a 3075), se aprecia que la Administración reparó la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2010, al considerar la existencia de una relación laboral entre la recurrente y los profesionales de la salud asignados a través del SERUMS (Servicio Rural Urbano Marginal de Salud), así como también entre la recurrente y los profesionales señalados en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° 0122140003134, señalando como sustento a dicho requerimiento, y como base legal el artículo 6 de la Ley N° 26790 y la Ley N° 23330, Ley del Servicio Rural Urbano Marginal de Salud.

Que los artículos 4 y 6 de la Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, Ley N° 26790, 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 en atención a las referidas normas, para que una entidad esté obligada al pago de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, entre otros, debe calificar como empleadora, es decir, debe existir un contrato de trabajo entre esta y la persona que le presta servicio, siendo la base imponible de los referidos tributos el íntegro de la remuneración.

Que por su parte, el artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 080-99/SUNAT, que aprobó las normas referidas a declaraciones y pago correspondientes a tributos vinculados a trabajadores, prevé que la entidad empleadora es contribuyente de las Contribuciones a ESSALUD (Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud) y actúa como agente retenedor tratándose de las Aportaciones a la ONP (Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones), y del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría.

Que al respecto, el artículo 9 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 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,



Tribunal Fiscal

Nº 08375-9-2019

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 Nº 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 este 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 por tanto 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 además, en la Resolución Nº 08548-10-2012, entre otras, este Tribunal ha dejado establecido que para verificar una relación laboral no solo se debe acreditar que la prestación de servicios sea de carácter regular y continua, sino que básicamente debe acreditarse la existencia de subordinación.

Que según el criterio establecido en las Resoluciones Nº 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 órdenes, directivas o instructivos para su ejecución.

Que del mismo modo, en la Resolución Nº 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 el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas¹ define a la subordinación como "el estado de limitación de la autonomía del trabajador al cual se encuentra sometido en sus prestaciones por razón de su contrato y que origina la potestad del patrono o empresario para dirigir la actividad de la otra parte, en orden al mayor rendimiento de la producción y al mejor beneficio de la empresa".

¹ CABANELLAS, Guillermo. Diccionario de Derecho Usual. 21ª Edición. Editorial Heliasta S.R.L. Argentina, 1989, pág. 535.



Tribunal Fiscal

Nº 08375-9-2019

Que asimismo, según las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 12069-2-2012 y 06050-5-2012, entre otras, la carga de la prueba para acreditar la existencia de una relación laboral corresponde a la Administración.

Que en consecuencia, corresponde analizar la existencia de una relación laboral entre la recurrente y los profesionales observados por la Administración, a fin de verificar la conformidad de los reparos formulados a la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2010.

Profesionales del Servicio Rural Urbano Marginal de Salud – SERUMS

Que de autos se tiene que mediante el punto 4 del Anexo Nº 1 del Requerimiento Nº 0122140002243 (folios 2952 y 2953), la Administración señaló que de la información declarada por la recurrente mediante PDT 601 Planilla Electrónica por el año 2010, verificó abonos por el importe total de S/ 1 022 047,47 en favor de los trabajadores detallados en el Anexo Nº 5 al citado requerimiento (folio 2927), bajo el concepto de "Ingresos Cuarta - Quinta sin relación de dependencia" (código 924), por lo que solicitó a aquella acreditar la naturaleza y cuantía de dichos montos, detallando los motivos de la entrega de los mismos, que conllevaron a la no afectación a ESSALUD, el tipo de trabajo realizado por los citados trabajadores, así como que adjunte documentación sustentatoria de sus afirmaciones.

Que mediante escrito de 25 de setiembre de 2014, la recurrente presentó sus descargos pertinentes (folios 2884 y 2885), indicando que los pagos otorgados a diversos profesionales corresponden al servicio rural y urbano marginal de salud – SERUMS, en virtud del Convenio Marco de Colaboración suscrito con el Ministerio de Salud, para ampliar la cobertura y la prestación de los servicios de salud aledañas a sus operaciones, señalando, entre sus responsabilidades, poner a disposición lo necesario para el desarrollo de las actividades programadas, tales como, transporte, alojamiento, alimentación, establecimiento de salud, entre otros, y que no había relación laboral con dichos profesionales, pues se celebraron contratos de naturaleza civil, y que cada profesional debía estar afiliado a ESSALUD como asegurado independiente, siendo responsables de sus aportaciones. Asimismo, la recurrente adjuntó diversa documentación, tales como, contratos de servicios con los profesionales SERUMS y unos cuadros indicando los nombres y apellidos de dichos profesionales y las actividades que realizaban (folios 1544 a 1675).

Que mediante el punto 4 del Anexo Nº 1 del Resultado del Requerimiento Nº 0122140002243 (folios 2894 y 2895), la Administración dejó constancia de los descargos presentados por la recurrente, y de la documentación presentada, concluyendo que sustentó parcialmente con la información y documentación solicitada, por lo que requeriría información complementaria y adicional.

Que en efecto, mediante el punto 3 del Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº 0122140003134 (folios 2876 y 2877), la Administración solicitó diversa documentación complementaria, tales como, los asientos mensuales de contabilización de los servicios SERUMS, así como los pagos efectuados, informar por escrito los establecimientos asistenciales destacados en los cuales prestaron los servicios los profesionales SERUMS y de los programas de horarios de trabajo, turnos y resultado de casos atendidos por los profesionales SERUMS, indicados en el Anexo Nº 05 del Requerimiento Nº 0122140002243.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento Nº 0122140003134 (folios 2821 a 2860), la Administración dio cuenta de los descargos presentados por la recurrente mediante escritos de 25 de noviembre y 10 de diciembre de 2014 (folios 2769 y 2779), en los que señaló que de acuerdo al Convenio suscrito con el Ministerio de Salud, este asigna al profesional SERUMS en los establecimientos de salud en el ámbito de la responsabilidad del Oleoducto Norperuano, no obstante debido al difícil acceso a las zonas asignadas a los profesionales deberán ingresar/salir de acuerdo a la disponibilidad del transporte, sin exceder las 36 horas semanales durante doce meses calendario, debido a que existían regímenes especiales de trabajo en la zona tal como 20 días de labor por 10 de descanso, concluyendo que los importes otorgados a los profesionales detallados en el Anexo Nº 2 adjunto (médicos cirujanos, licenciados



Tribunal Fiscal

Nº 08375-9-2019

en trabajo social, psicólogos, nutricionistas, odontólogos y enfermeras) (folio 2789), constituirían remuneración en virtud del artículo 6 del TUO del Decreto Legislativo N° 728, toda vez que la relación existente entre la recurrente y los anotados profesionales tenían rasgos de una relación laboral, esto es, subordinación, prestación personal y pago de remuneración de libre disposición, y que existían elementos como suministro de herramientas y materiales para la prestación del servicio, control sobre los servicios prestados, continuidad en los servicios, cuyos hechos constituirían remuneración, por lo que formuló reparos a la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de los periodos enero a diciembre de 2010.

Que al respecto, el artículo 1 de la Ley N° 23330², Ley del Servicio Rural y Urbano Marginal de Salud, regula el establecimiento del Servicio Rural y Urbano Marginal de Salud que será prestado por los profesionales de las Ciencias de la Salud que obtengan su título a partir de la vigencia de dicha ley. Agrega, que la prestación del servicio constituye requisito indispensable para ocupar cargos en entidades públicas, ingresar a los programas de segunda especialización profesional y recibir del Estado beca u otra ayuda equivalente para estudios o perfeccionamiento.

Que los artículos 3 y 4 de la citada ley señalan que el referido servicio estará a cargo del Ministerio de Salud, el que lo organizará coordinando su funcionamiento con los organismos públicos y privados que actúan en el sector salud; y que el cumplimiento del citado servicio tendrá la duración máxima de un año, y se prestará inmediatamente después de la graduación del obligado.

Que por su parte, los artículos 1 y 2 del Reglamento de la Ley N° 23330, Ley del Servicio Rural y Urbano Marginal de Salud, aprobado por Decreto Supremo N° 005-97-SA³, mencionan que el SERUMS es un Programa de Servicio a la Comunidad efectuado por los profesionales de la salud que hayan obtenido su título de acuerdo a lo establecido en la Ley N° 23330, y tiene por finalidad contribuir y asegurar la atención de salud en beneficio de la población de bajos recursos económicos de las zonas rurales y urbano marginales del país, orientado a desarrollar actividades preventivo - promocionales en establecimientos de salud del Sector o equivalentes en otras instituciones, como acción complementaria para el cumplimiento de los planes de desarrollo y sectoriales de salud.

Que los artículos 6 y 7 del referido reglamento, indican que el SERUMS será realizado por los siguientes profesionales de la salud: Médicos - Cirujanos, Odontólogos, Enfermeras, Obstetrices, Químico-Farmacéuticos, Nutricionistas, Tecnólogos Médicos, Asistentes Sociales, Biólogos, Psicólogos, Médicos Veterinarios e Ingenieros Sanitarios, y que dichos profesionales deben desarrollar las funciones que le sean asignadas por la autoridad competente del establecimiento o dependencia de salud, donde vienen realizando el SERUMS, ya sea como apoyo a los servicios regulares de salud o a las funciones administrativas que le hubieren encomendado para el mejoramiento de la calidad de atención.

Que de acuerdo al artículo 8 del aludido reglamento, la modalidad para el desarrollo del SERUMS será mediante contrato; asimismo, el artículo 10 del citado reglamento, refiere que el Acuerdo de Partes, es otra modalidad del SERUMS, a establecerse mediante un convenio entre el Ministerio de Salud y las instituciones no públicas, con el compromiso de estas últimas, de financiar el SERUMS de los profesionales que presten su servicio por doce (12) meses en sus dependencias. Los convenios son firmados por el Ministro de Salud o funcionario con autoridad delegada y por el representante responsable de la institución solicitante, de acuerdo con las limitaciones que se establecen en el artículo 12 de dicho reglamento.

Que los artículos 32 y 34 del anotado reglamento, establecen que el tiempo de duración del contrato del SERUMS es de doce (12) meses calendario. El profesional realizará sus actividades durante treintaiséis (36) horas semanales y no está obligado a realizar guardias durante su servicio; y que los profesionales

² Publicada el 11 de diciembre de 1981.

³ Publicado el 22 de junio de 1997.



Tribunal Fiscal

Nº 08375-9-2019

contratados para efectuar el SERUMS, percibirán una remuneración mensual establecida por Resolución de la autoridad competente, correspondiente al primer nivel de su línea de carrera profesional.

Que como se advierte, de las normas especiales que regulan el Servicio Rural y Urbano Marginal de Salud - SERUMS, no se aprecia que se haya especificado la naturaleza (laboral o civil) que deben tener los contratos celebrados entre los profesionales de la salud y las entidades no públicas que participan del SERUMS, por lo que corresponde verificar si en el presente caso, se presentan los elementos esenciales para determinar la existencia de una "relación laboral".

Que de autos se aprecia el Convenio N° 010-2008/MINSA, Convenio Marco de Colaboración suscrito entre el Ministerio de Salud - MINSA de 8 de abril de 2008 (folios 2056 a 2058), apreciándose de las cláusulas de dicho convenio, entre otros, lo siguiente:

"PRIMERA: LAS PARTES

MINSA, es el ente rector del Sector Salud, que conduce, regula y promueve la intervención del Sistema Nacional de Salud (...)

es una empresa estatal de derecho público privado dedicada al transporte, refinación y comercialización de combustibles y demás productos derivados del petróleo. En el marco de sus actividades tiene previstas políticas de desarrollo sostenible y en mérito de las cuales brinda diversos mecanismos de asistencia para el desarrollo de las personas y comunidades del área de influencia de sus actividades, entre las cuales se encuentra la prestación de servicios en aspectos relacionados a la salud.

SEGUNDA: ANTECEDENTES DEL CONVENIO

(...)

Al respecto, cuenta con servicios de salud en Piura – Oleoducto Norperuano y puede desarrollar acciones de salud complementarias a las del Ministerio de Salud. En las estaciones de bombeo de esta unidad operativa se brinda atención médica, odontológica, psicológica y ayuda social a todos los pobladores de las comunidades aledañas al Oleoducto Norperuano.

TERCERA: OBJETO

(...)

El presente Convenio tiene como objeto que el MINSA, asigne Profesionales de la Salud de las carreras de Medicina, Enfermería, Odontología, Psicología, Trabajo Social, Nutrición Humana, para cumplir su SERUMS bajo la modalidad de servicio remunerado y equivalente en el marco del sorteo que realizará el MINSA conforme a Ley, en los establecimientos de salud en el ámbito de la responsabilidad del Oleoducto Norperuano.

CUARTA: COMPROMISOS DE LAS PARTES

se compromete a brindar todas las facilidades de instalaciones para el desarrollo de los servicios del SERUMS (...), así como la correspondiente remuneración a los profesionales asignados para tales servicios de acuerdo al sorteo que realice el MINSA.

Por su parte, el MINSA realizará la supervisión del personal y el servicio, a través del Comité Regional del SERUMS de la Dirección Regional de Salud de Piura y el Comité Central de SERUMS

Q.

sp

X

7
dy



Tribunal Fiscal

Nº 08375-9-2019

(...).

SEXTA: FINANCIAMIENTO DEL PROYECTO

El financiamiento del presente Convenio estará a cargo de _____ quién cubrirá todos los gastos relacionados con los servicios de SERUMS que le sean asignados por el MINSa incluyendo la retribución que corresponde a los profesionales por tales servicios. En este sentido el presente Convenio no genera gastos al MINSa.

SÉTIMA: SUPERVISIÓN DE

La profesional SERUMS depende del MINSa para efectos legales de la carrera, pero para efectos del pago de sus servicios dependerá de _____. Dicha contraprestación no será menor del equivalente de los otorgados por el MINSa, debiendo cumplir un contrato por doce (12) meses calendario, con un horario de trabajo de treinta y seis (36) horas semanales, no estando obligado a realizar guardias hospitalarias.

(...)

La evaluación de asistencia, disciplina, cumplimiento de metas y dedicación estará a cargo de _____

OCTAVA: SUPERVISIÓN DEL MINSa

La Supervisión del profesional y el servicio está a cargo del Comité Regional del SERUMS de la Dirección Regional de Salud de Piura así como del Comité Central del SERUMS, de acuerdo al Rol Rector del MINSa en su sector, pudiendo realizarse en el momento que se estime conveniente (...)"

Que asimismo, obra en autos el Memorando GOTL-DREH-142-2010 de 27 de abril de 2010 (folios 2153 y 2154), de Operaciones Talara de la recurrente y dirigido al Gerente General de la misma, cuyo asunto indica autorización de contratación de personal SERUMS, y refiere que en adición a lo señalado en el Memorando GOTL-DREH-169-2010 en el que se aprobó el SERUMS en las especialidades de medicina, enfermería, asistente social, y psicología en Operaciones Talara, solicitaba autorización para la inclusión de un nutricionista, a fin de reducir de manera paulatina pero constante el considerable número de trabajadores que requerían atención profesional, procurando un estado de bienestar general, contribuyendo al logro de importantes niveles de satisfacción laboral, buen desempeño y rendimiento, por lo que se coordinó con Operaciones Oleoducto (reconocido por el Ministerio de Salud como Unidad Receptora de Profesionales SERUMS), a fin que su requerimiento se canalice a través de esa Unidad Operativa, y que el tratamiento salarial y forma de contratación sería similar al que se aplica en Operaciones Oleoducto.

Que además, obra en autos el Memorando RRHH-RI-0803-2013 de 25 de abril de 2013, de la Unidad de Relaciones Industriales de la recurrente, dirigido a la Unidad Procesal de la misma (folio 2101), en el que se hace referencia al Informe emitido por el Ministerio de Salud, el mismo que recoge la preocupación del Colegio Médico del Perú sobre la situación laboral en la que se encuentran los profesionales que están desarrollando el SERUMS en _____ y en el que se concluye, entre otros, que el servicio prestado en el Programa SERUMS tiene un contenido netamente laboral, con prestación intuitu personae, con los elementos jurídicos que engloba al contrato laboral, por lo que no resultaría viable contratar el servicio prestado en el SERUMS bajo la figura de Locación de Servicios, pues en aplicación del principio de primacía de la realidad dicho contrato sería considerado nulo de puro derecho.

Que agrega el citado memorando que aproximadamente desde el año 1991, la recurrente contrató profesionales del SERUMS mediante contratos de trabajo a plazo fijo, no obstante, en el año 1996, producto de las demandas laborales interpuestas por dichos profesionales, solicitando estabilidad laboral, el



Tribunal Fiscal

Nº 08375-9-2019

Departamento Legal de la recurrente recomendó cambiar la modalidad contractual a uno de naturaleza civil, por tal razón la recurrente contaba con profesionales del SERUMS contratados bajo la modalidad de locación de servicios; en ese sentido, se solicitó a la Unidad Procesal, realizar el análisis legal correspondiente, a efectos de definir el régimen contractual de los profesionales del SERUMS.

Que también obra en autos el Oficio N° 494-2013-DG-DGRH/MINSA de 21 de mayo de 2013, emitido por la Dirección General de Gestión de Desarrollo de Recursos Humanos del Ministerio de Salud y dirigido al Gerente de Operaciones del Oleoducto Norperuano de la recurrente (folio 2106), a través del cual se manifestó que el Colegio Médico del Perú había transmitido su preocupación por la situación laboral en la que se encontraban los profesionales que desarrollaban el SERUMS con la recurrente, en tanto se seguiría contratando a dichos profesionales bajo la modalidad de "Locación de Servicios", pese a que la recurrente había comunicado anteriormente que procedería a suscribir contratos de trabajo; en ese sentido, la anotada dirección señaló que se estaría afectando la labor de dichos profesionales, y que ello ameritaría la revisión del convenio suscrito.

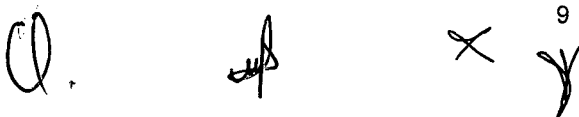
Que asimismo, de acuerdo al Memorando LEGL-UP-1253-2013 de 26 de junio de 2013 (folios 2103 y 2104), del Departamento Legal de la recurrente, elaborado en referencia a los Memorándums N° RRHH-RI-0803-2013 y RRHH-RI-1047-2013, se indica que conforme al Convenio N° 039-2011/MINSA, suscrito entre el Ministerio de Salud y la recurrente de 25 de agosto de 2011, se acordó que la recurrente pondría a disposición de los profesionales sus establecimientos de salud, supervisión médica, transporte, alojamiento, alimentación, materiales, equipos e instrumentos, así como un stock básico de medicamentos para el desarrollo de las actividades programadas; y que la recurrente cubriría todos los gastos relacionados con los servicios de SERUMS, incluyendo la retribución que corresponde a los profesionales de tales servicios.

Que agrega el referido Memorando, que conforme al Memorando N° RHOL-MD-807-2013 de la Unidad de Recursos Humanos de Operaciones Oleoducto, se desprendería que las actividades realizadas por parte de los profesionales de salud para la recurrente, en virtud del SERUMS, tendrían una connotación laboral, por lo que recomendaba que estas actividades cumplan con todas las características de los contratos de locación de servicios.

Que adicionalmente, según el Memorando OLEO-RH-MD-1760-2013 de 2 de diciembre de 2013 (folios 2195 a 2197), de la Unidad de Recursos Humanos de la recurrente, dirigido al Gerente Oleoducto de la misma, se solicita la aprobación para la contratación directa por una empresa de tercerización, de cinco médicos cirujanos para el servicio especializado del desarrollo de las actividades de servicios médicos en las Estaciones del Oleoducto Norperuano, por un periodo de 1 mes. Agrega, que desde 1991 en el Oleoducto se ha venido cubriendo los servicios antes referidos mediante la contratación de profesionales SERUMS por locación de servicios, a través de un Convenio Marco Institucional suscrito entre el Ministerio de Salud y la recurrente, quienes han venido desarrollando las actividades de salud de tipo asistencial con el personal de la empresa, contratistas y las comunidades aledañas a cada una de las Estaciones del Oleoducto, y que en los dos últimos años se han venido presentando algunas exigencias de carácter laboral que no concuerdan con la naturaleza civil del contrato, situación que al no poder ser atendida por la empresa por razones de orden legal, ha manifestado inconformidad lo que se traduce en malestar y solicitud frecuente de intervención tanto del Ministerio de Salud como del Colegio Médico del Perú para lograr sus pretensiones laborales, por lo que se recomienda la contratación directa de cinco médicos cirujanos a través de una empresa tercerizadora.

Que a folios 1544 a 1659, obran los contratos de honorarios profesionales celebrados entre la recurrente y los profesionales SERUMS, desprendiéndose de dichos contratos, entre otros, lo siguiente:

- Tienen un plazo de duración de doce meses en cumplimiento de servicio. Los profesionales del SERUMS deben realizar las actividades que le sean asignadas por la autoridad competente del establecimiento de salud donde viene realizando el SERUMS, ya sea como apoyo a los servicios





Tribunal Fiscal

Nº 08375-9-2019

regulares de salud o a las funciones administrativas de apoyo que le hubieran encomendado para el mejoramiento de la calidad de atención.

- Por el servicio prestado, la recurrente le abonará mensualmente como retribución al profesional del SERUMS, una cantidad determinada de dinero.
- Se obliga al profesional SERUMS a cumplir con las normas de ética profesional y las normas contenidas en la Ley N° 23330 y su reglamento, así como las establecidas en los contratos respectivos, a ejecutar con diligencia, puntualidad y eficiencia las tareas y estudios que le sean encomendados por la recurrente, respetar las normas y políticas de la recurrente en cada zona de trabajo.
- La recurrente podrá otorgar alimentación, lavandería y hospedaje, y los elementos de trabajo que el servicio demande a los profesionales del SERUMS, considerando que estas prestaciones se otorgan por las características propias del lugar donde se efectúe el servicio.

Que asimismo, del rol de actividades básicas señaladas por la recurrente con motivo de los descargos presentados en atención al Requerimiento N° 012214000243 (folios 1660 a 1663), aquella señala, entre otros, que las actividades de los profesionales consisten en brindar atención médica ambulatoria y asistir los casos de emergencia y de evacuaciones a trabajadores, contratistas y/o pobladores de las zonas aledañas, y coordinar y reportar cualquier evento con la supervisión inmediata.

Que a folios 299 a 374, obran reportes de desembolso de caja, listado de personal a pagar en el banco, reporte de pagos realizados en banco y asientos contables del registro de dichos pagos, comunicaciones de autorización de los pagos efectuados por la recurrente a los anotados profesionales del SERUMS y documentos denominados "Pago de locación de servicios profesionales SERUMS", por los periodos materia de acotación, apreciándose de dichos detalles de pago, que además de la retención del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría, se realizaban otros descuentos respecto del haber regular que correspondía a dichos profesionales, esto es, por concepto de "P.A.M.F.⁴" y por concepto "Otros descuentos".

Que adicionalmente, se aprecian los Roles de Entradas y Salidas del personal SERUMS, correspondientes a los meses del año 2010, y Oficios de 15 de octubre de 2009, y 28 de abril y 5 de octubre de 2010, emitidos por la Dirección Regional de Salud Piura del Ministerio de Salud y dirigidos al Jefe del Dpto. Médico de la recurrente, en los que se presentan a los profesionales de la salud que participaron del sorteo SERUMS adjudicándoles plaza remunerada a fin de que puedan prestar sus servicios en los establecimientos de salud de la jurisdicción de la recurrente (folios 2041 a 2055 y 2059 a 2066); a su vez, figura en autos una Relación de Personal SERUMS, en los que se detallan a los profesionales del SERUMS y los establecimientos de salud de la recurrente a los que fueron asignados dichos profesionales (folio 298).

Que de la evaluación conjunta de los medios probatorios y descargos presentados por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, se advierte que durante el ejercicio 2010, los profesionales del SERUMS prestaron a la recurrente servicios profesionales relacionados a la atención de la salud, de forma personal y directa en los establecimientos de salud a los que fueron asignados; asimismo, a cambio de los servicios prestados, la recurrente otorgaba a dichos profesionales una remuneración de periodicidad mensual; y que en esta relación la recurrente debía supervisar y evaluar la asistencia, disciplina, cumplimiento de metas y dedicación del citado personal, advirtiéndose que, en consecuencia, tales profesionales se encontraban sujetos a control y cumplimiento de los lineamientos señalados por la recurrente, por lo que en el presente caso se observa la existencia de una relación de subordinación que determina que los contratos celebrados entre la recurrente y los profesionales del SERUMS tengan la naturaleza propia de un contrato de trabajo, circunstancia que incluso fue observada por la Dirección General de Gestión de Desarrollo de Recursos

⁴ El Programa de Asistencia Médico Familiar - PAMF es un beneficio que otorga la recurrente al trabajador y a sus familiares directos, con el objeto de ayudar al titular a solventar los gastos que le demanden las prestaciones de salud de carácter preventivo, promocional, recuperativo y de rehabilitación. Brinda además cobertura de atención por concepto de evacuación médica, transporte y sepelio, bajo los alcances y límites establecidos por el Seguro (folio 2149).



Tribunal Fiscal

N° 08375-9-2019

Humanos del Ministerio de Salud y cuya posibilidad fue advertida por el propio Departamento Legal de la recurrente, según se aprecia de los documentos precedentemente indicados. Cabe precisar, que a similar conclusión se arribó en la Resolución N° 06336-9-2019, recaída respecto de la misma recurrente por el reparo a la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2011.

Que por consiguiente, se concluye que las remuneraciones percibidas por los profesionales del SERUMS, materia de acotación, se originan por prestaciones de naturaleza laboral, y debieron afectarse a las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud; y, en tal sentido, procede mantener el reparo formulado por la Administración respecto de las aportaciones omitidas.

Que si bien los artículos 43 y 44 del Reglamento de la Ley del SERUMS, establecen que las funciones desarrolladas por el profesional serán evaluadas mensualmente en base a reportes y otros medios que la Región o Subregión de Salud considere conveniente, y que los Comités Regionales y Subregionales, durante el proceso de supervisión y de evaluación realizarían diversas actividades⁵; de la documentación evaluada se aprecia que, si bien estos profesionales dependían del Ministerio de Salud para efectos legales de su carrera profesional, para efectos del pago de la remuneración por la prestación de sus servicios dependían de la recurrente, quien para ello tenía la prerrogativa de verificar la asistencia, disciplina, cumplimiento de metas y dedicación del citado personal, bajo los parámetros determinados por ella (cronogramas, establecimientos para la prestación de servicios y seguimiento de políticas de la empresa, etc.), es decir, mediante una relación de subordinación.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que, si la intención del legislador hubiera sido otorgar la condición laboral a un profesional SERUMS, lo hubiera establecido expresamente en la Ley N° 23330 y su reglamento, como lo hizo en el caso del régimen laboral de los profesores; cabe señalar que, tal como se indicó anteriormente, la legislación especial que regula el SERUMS no precisó en un sentido u otro la naturaleza del vínculo entre el profesional asignado y la entidad no pública a la que presta sus servicios, por lo que fue necesario verificar dicha vinculación, efectuando la evaluación de la concurrencia de los elementos esenciales de la relación laboral, por lo que carece de sustento lo señalado por la recurrente.

Que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 9875-3-2001, invocada por la recurrente, trata de un caso en el que se produjo el destaque de trabajadores, sin que estos hayan perdido el vínculo de subordinación con su empleador, supuesto diferente al caso de autos.

Que además, si bien la recurrente aduce que no existe subordinación, y que carece de sustento asumir subordinación bajo lo estipulado en los contratos de servicios conforme lo señalado en la Resolución N° 546-4-2000, toda vez que solo ha establecido directivas internas que los profesionales del SERUMS debían seguir, y que el plazo de duración del contrato por un año y los pagos efectuados a dichos profesionales correspondían a una obligación establecida por ley y no de una obligación contractual; cabe señalar que de lo actuado se aprecia que la recurrente no solo impartió directivas internas a los profesionales SERUMS sino que de la evaluación conjunta de los medios probatorios presentados, los cuales no solo se basan en

⁵ Tales como: a) Monitorear, recoger y consolidar, en forma sistemática la información que se precisa para el reforzamiento del Banco de Datos en sus diferentes niveles, según los formatos elaborados por el Comité Central, para lo cual serán adecuadamente instruidos todos los profesionales sin excepción; b) Preparar un informe consolidado de los monitoreos efectuados, en relación a las actividades realizadas por los profesionales, remitiendo copia al Comité Central con las opiniones y sugerencias respectivas; c) Efectuar, en forma conjunta con la Universidad Local, la supervisión del profesional, como un proceso de enseñanza y aprendizaje, dando las orientaciones, asesoramiento respectivo para el debido cumplimiento de los objetivos; d) Determinar un número de supervisiones, de acuerdo a la realidad Subregional de Salud. Para la ejecución de estas supervisiones permanentes, el Comité Regional o Comité Subregional, buscará el respectivo financiamiento; e) Coordinar estrechamente con el Comité Central, en conjunto realizar las evaluaciones, tomando como base los resultados del monitoreo y supervisión, y; f) El Comité Central efectuará la supervisión a nivel Regional y Subregional, velando por el cumplimiento de la Ley.



Tribunal Fiscal

Nº 08375-9-2019

los contratos suscritos entre la recurrente con los profesionales SERUMS, se observa que la recurrente estableció los parámetros para la prestación de sus servicios, y que esta efectuaba la supervisión directa de las actividades de los profesionales para efecto del pago de sus remuneraciones, por lo que carece de sustento lo señalado por la recurrente.

Prestación de servicios bajo relación de dependencia

Que de autos se tiene que en el punto 6 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 0122140003134 (folios 2872 y 2873), la Administración señaló que de la información declarada por la recurrente mediante PDT 601 Planilla Electrónica por el año 2010, detectó la prestación de servicios recibidos de terceros, detallados en el Anexo N° 7 del Requerimiento N° 0122140002243 (folios 2903 y 2904), por lo que a fin de determinar la naturaleza de dichos servicios, requirió a la recurrente adjuntar documentación sustentatoria, como contratos de prestación de servicios, informes de servicios, los requerimientos que fueron exigidos para la contratación de dichas personas por las áreas o unidades correspondientes, pagos realizados por el servicio, cronogramas de pago, entre otros.

Que mediante el punto 6 del Resultado del Requerimiento N° 0122140003134 (folios 2790 a 2811), la Administración dio cuenta de los escritos y documentación presentada por la recurrente, señalando que la naturaleza de la prestación de los servicios no representaba un contrato civil sino laboral, al observarse los tres elementos propios de un contrato de trabajo: subordinación, remuneración, y prestación personal del servicio, y debido a la existencia de los siguientes rasgos de laboralidad: a) Control y supervisión sobre la prestación desarrollada o la forma cómo se ejecuta; b) Suministro de herramientas y materiales para la prestación de los servicios; c) Prestación de servicios con cierta duración y continuidad; d) Integración de las funciones desarrolladas en la estructura organizacional; e) Pago del servicio; f) Evaluación de desempeño; y g) Existencia de recibos por honorarios consecutivos. Cabe indicar que la Administración consideró como fuente documentaria la siguiente información (folios 2791 y 2792):

1. Reporte de la Unidad de Contrataciones, en el que se consigna el nombre del prestador del servicio, dependencia, record de contrataciones de las prestaciones de servicios con las fechas de inicio y término (ranking), promedio mensual, monto del contrato, descripción del servicio.
2. OTT (Orden de Trabajo a Terceros), es un documento numerado que consigna los datos del prestador del servicio, monto, descripción del servicio, ejecución, referencia del número de cuenta contable comprometida con dicho gasto.
3. TR (Términos de Referencia), es un documento detallado que consigna el objeto del contrato, ámbito del servicio, costo del servicio, perfil del trabajador requerido, condiciones del servicio, facilidades, coordinación de servicios, forma de pago, plazo de ejecución, sistema de contratación, marco legal.
4. PDT 601, representa la planilla electrónica a través de la cual la recurrente informa a la Administración los conceptos remunerativos y no remunerativos mes a mes.
5. MOF (Manual de Organización y Funciones), es un documento interno en el cual se describen las funciones y labores de cada área, unidad gerencia, entre otros.

Que por lo expuesto, la Administración concluyó que habiendo evaluado la normativa vigente y la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización, tales como, órdenes de trabajo, términos de referencia, aprobación del pago y cartas de prórroga para la contratación del servicio, determinó que la prestación de servicios bajo la modalidad de locación de servicios no calificaba como renta de cuarta categoría, sino que tenía las características propias de un contrato de trabajo, determinándose entonces una relación laboral dependiente entre la recurrente y las diversas personas detalladas en el Anexo N° 2 adjunto al Resultado del Requerimiento N° 0122140003134 (folios 2783 a 2788), procediendo a efectuar el reparo a la base imponible de ESSALUD por el importe de S/ 3 071 962,86.



Tribunal Fiscal

Nº 08375-9-2019

Que en los Anexos N° 2 y 3 de las resoluciones de determinación impugnadas y del Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° 0122140003134 (folios 2783 a 2788, 3056 a 3062 y 3070 a 3072), se aprecia el total de los profesionales que fueron observados por la Administración cuyos servicios consistieron en la supervisión del avance de los trabajos de construcción de gasocentros, gestión de informes de auditoría, servicio especializado para la ejecución de procesos por competencia y directa contrataciones, servicios especializados en tecnologías de la información, entre otros, según lo descrito en los contratos, términos de referencia y órdenes de trabajo internas.

Que estando a lo previsto en el marco legal aplicable y en la jurisprudencia de este Tribunal, es claro que en el caso de autos, con la finalidad de establecer si se está frente a una relación laboral, el elemento esencial a ser analizado es el de la subordinación, habida cuenta que el servicio y la existencia de una retribución no son materia de controversia.

Que de lo actuado en la fiscalización se aprecia que la Administración sostiene la existencia de subordinación y, por tanto, de una relación laboral entre la recurrente y los profesionales señalados en el referido Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° 0122140003134, sustentándose en la documentación presentada por la recurrente en la fiscalización, tales como, órdenes de trabajo a terceros, órdenes de trabajo internas, términos de referencia, informes y expediente de contratación.

Que obran en autos los reportes de contratos, órdenes de trabajo a terceros e informes y documentos varios emitidos por la recurrente, los cuales hacen referencia al proceso de contratación de servicios varios a fin de llevar a cabo la contratación de los servicios prestados por los profesionales observados, tales como, solicitudes de contratación de servicios, contratación de los profesionales observados (denominados contratistas), conformidad de los servicios prestados por aquellos, así como la evaluación de su desempeño, proceso que se llevó a cabo según se menciona en dichos documentos según los lineamientos del Reglamento de Adquisiciones de Petróleos del Perú; asimismo, se observa en autos las Órdenes de Trabajo Internas - OTI y los Términos de Referencia - TR emitidos por la recurrente, las cuales solo describen las actividades a desarrollar por cada uno de los profesionales, así como informes emitidos por los profesionales sobre las actividades realizadas (folios 416 a 1460, 1963 a 2010 y 2317 a 2513) y el Manual de Organización y Funciones - MOF y el Reglamento de Organización y Funciones- ROF (folios 2198 a 2279), que describen las funciones de todos los puestos de trabajo de la recurrente y su ubicación dentro de la estructura general de su organización como empresa.

Que sobre el particular, se observa que la Administración considera que los servicios observados integran la estructura organizacional de la recurrente, según el MOF y ROF de la recurrente, lo que se corroboraría con los términos de referencia que señalan las unidades en las que laborarían los prestadores de servicios, poniendo la recurrente a disposición sus ambientes, implementos y herramientas, añadiendo que en algunos casos se les otorgó viáticos; sin embargo, del análisis de la documentación presentada se evidencia que, si bien las labores realizadas por las personas contratadas por la recurrente corresponden al giro de la empresa y las actividades de su organización, dicha situación por sí sola no implica la presencia de subordinación o dependencia, de acuerdo con lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 09150-4-2016 y 02852-8-2017, entre otras. Asimismo, cabe indicar que de la revisión de dichos documentos se advierte que contienen el detalle, ubicación en el organigrama y las funciones generales y específicas de los diversos puestos en la organización de la recurrente; no obstante, dichos documentos no son suficientes para acreditar fehacientemente que en la prestación de servicios del personal materia de observación a favor de la recurrente hubiese existido una relación de subordinación, pues solo describe de manera general los puestos en la empresa y sus funciones.

Que por lo expuesto, del análisis conjunto de la documentación presentada, no se advierte que la Administración hubiese acreditado de manera suficiente que los servicios prestados materia de observación tuvieran naturaleza laboral, pues no se ha demostrado con elementos probatorios la presencia del elemento subordinación en dicha relación; en efecto, si bien la Administración afirma que las personas observadas



Tribunal Fiscal

N° 08375-9-2019

prestaban servicios a la recurrente en su local, con las herramientas de trabajo proporcionadas por aquella y bajo su supervisión, ello no resulta suficiente para evidenciar la existencia de subordinación, toda vez que no se encuentra acreditado en autos de manera fehaciente y con plena certeza que la recurrente ejerciera sobre el personal materia de acotación los poderes de dirección, fiscalización y sanción, por medio de algún documento que permitiera constatar las labores realizadas por aquellos en forma subordinada o de documentos que evidenciaran la disposición de un posible ejercicio de los poderes antes indicados o el ejercicio de estos.

Que debe anotarse que de acuerdo con el criterio de este Tribunal, expuesto en la Resolución N° 02736-1-2016, respecto de los servicios que contrate la empresa, independientemente de la naturaleza del contrato utilizado (laboral o civil), si bien resulta necesario la verificación 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 asimismo, es preciso anotar que el hecho que exista correlatividad en los recibos por honorarios emitidos no demuestra la existencia del elemento subordinación o dependencia, criterio que ha sido recogido por este Tribunal en las Resoluciones N° 9296-4-2011 y 9517-3-2007, entre otras.

Que en tal sentido, al no encontrarse acreditado en autos la prestación de servicios bajo una relación laboral y, por ende, que la recurrente se encontrara obligada a efectuar las aportaciones acotadas en los meses de enero a diciembre de 2010, respecto de los profesionales descritos en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° 0122140003134, corresponde levantar el reparo.

Que estando al análisis expuesto carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos de la recurrente en este extremo.

Que teniendo en cuenta que el reparo respecto de profesionales del SERUMS, realizado por los períodos enero a diciembre de 2010, ha sido mantenido en esta instancia, mientras que el otro reparo respecto de los profesionales señalados en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° 0122140003134 fue levantado, se revoca la resolución apelada en este extremo debiendo la Administración proceder con la reliquidación de las Resoluciones de Determinación N° (

Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° (folios 3091 a 3102), fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas a las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de los períodos enero a diciembre de 2010.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, establecía que constituía 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, con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la



Tribunal Fiscal

N° 08375-9-2019

pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que las Resoluciones de Multa N° _____ fueron emitidas sobre la base de los reparos a las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de los períodos antes indicados, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° _____

, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento, y revocar la resolución apelada a fin que la Administración proceda con la reliquidación de las aludidas sanciones de multa.

Resolución de Multa N° _____

Que la Resolución de Multa N° _____ (folios 3088 y 3089), fue girada por la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, debido a que no se presentó la información y/o documentación solicitada mediante los Resultados de los Requerimientos N° _____

Que el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, establece que constituye infracción no proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que esta establezca, la que se encuentra sancionada de acuerdo con la citada Tabla I, con una multa equivalente al 0,3% de los IN, precisándose en la Nota 11 que dicha sanción no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT.

Que el mencionado Anexo II del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario antes citado, dispone que la multa que se aplicará por haber incurrido en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, será rebajada en 70% si se cancela la multa rebajada y en 50% si no se realiza su pago, siempre que el infractor subsane la infracción dentro del plazo otorgado por la SUNAT para tal efecto, contado desde que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización o del documento en el que se le comunica al infractor que ha incurrido en infracción, según corresponda, precisando que la subsanación se realizará proporcionando la información o documentos que fueron requeridos por la SUNAT.

Que de autos se tiene que en el punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 0122140002243 (folios 2954 y 2955), la Administración le solicitó a la recurrente que proporcionara, entre otros, un escrito donde indicara la relación entre los importes contenidos en los códigos del PDT 601 y las cuentas y su descripción, según el Plan Contable General Empresarial, de acuerdo a la estructura detallada en el Anexo N° 2 (folio 2947); la presentación de los asientos contables de la cuenta 62 – Gastos de personal, y sus sub cuentas; y el movimiento de la cuenta 41 Remuneraciones por pagar y sus sub cuentas; dejándose constancia en el punto 2 del resultado de dicho requerimiento (folio 2899), que la recurrente no cumplió con lo requerido, lo que acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

Que a través del punto N° 1 del Requerimiento N° 01221400003134 (folios 2872 y 2878), la Administración reiteró a la recurrente que cumpla con proporcionar la documentación anteriormente mencionada, a fin de subsanar la infracción cometida y acogerse al Régimen de Gradualidad establecido por la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT; habiéndose dejado constancia en el resultado del anotado requerimiento (folios 2862 a 2871), que la recurrente cumplió con lo requerido, subsanando de esa manera la infracción.

Que respecto al monto de la sanción, cabe indicar que conforme se aprecia de la resolución de multa impugnada (folio 3088), su base de referencia fue el importe de S/ 45 600,00 que corresponde al 0,3% de los IN consignados en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, presentada con Formulario Virtual PDT 703 N° 750027317 (folios 3088 y 3159), sin embargo al haber la recurrente



Tribunal Fiscal

Nº 08375-9-2019

subsanado la infracción, de acuerdo con el Régimen de Gradualidad, se le aplicó una rebaja del 50%, esto es, el importe de S/ 22 800,00, por lo que la determinación efectuada por la Administración se encuentra arreglada a ley, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo el 11 de setiembre de 2019 con la asistencia de los representantes de ambas partes, según la Constancia del Informe Oral N° (folio 3257).

Con los vocales Queuña Díaz, Villanueva Arias y Barrera Vásquez, e interviniendo como ponente la vocal Barrera Vásquez.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 6 de enero de 2017, en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo expuesto en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA ARIAS
VOCAL

BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL

Díaz Tenorio
Secretario Relator (e)
BY/DTAOL/mpe.