



Tribunal Fiscal

Nº 05703-3-2013

EXPEDIENTE Nº : 7878-2011
INTERESADO :
ASUNTO : Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 5 de abril de 2013

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) Nº contra la Resolución de Intendencia Nº 0260140054998/SUNAT de 27 de diciembre de 2010, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria¹ - SUNAT, que declaró infundadas las reclamaciones contra las Resoluciones de Determinación Nº 024-003-0064312 a 024-003-0064334 y las Resoluciones de Multa Nº 024-002-0109549 a 024-002-0109568, emitidas por Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2005, Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de enero, febrero y abril a diciembre de 2005 y por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178º y los numerales 1 y 13 del artículo 177º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que ha suscrito contratos de locación de servicios con diferentes docentes, que al no haberse pactado la exclusividad de tales servicios, dichos profesionales han prestado sus servicios a otras instituciones educativas, y que por tal motivo, no han sido cumplidos los principios de dependencia única y subordinación; de otro lado, indica que los ingresos previstos en el inciso f) del artículo 34º de la Ley del Impuesto a la Renta, no constituyen un concepto remunerativo, por lo que no forman parte de la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y al Sistema Nacional de Pensiones; que ha dado cumplimiento a lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia Nº 234-2006/SUNAT por lo que no procede la Resolución de Multa Nº 024-002-0109568; y que la resolución apelada debe declararse nula.

Que la Administración señala que en la fiscalización realizada determinó que en los servicios de los docentes contratados para el dictado de clases por enero a diciembre de 2005 existía una relación de subordinación frente a la recurrente, por lo que al tratarse de contratos de trabajo en cuya virtud se establecía el ejercicio de la función de profesor en forma personal, en el local de la recurrente y en los horarios acordados con ésta, y al no haberse considerado como remuneraciones afectas a las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones, se procedió a emitir las resoluciones de determinación materia de grado; que al no haberse incluido dichos importes en las declaraciones presentadas por los tributos y periodos materia de análisis, se produjo la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario; que al no haberse efectuado la retención correspondiente a las Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de los meses de enero, febrero y abril a diciembre de 2005 se encuentra acreditada la infracción contenida en el numeral 13 del artículo 177º del mencionado código; y que al no haber cumplido la recurrente con exhibir el Libro de Planillas y el Libro Caja y Bancos, conforme a lo solicitado mediante el Requerimiento Nº 0221090000473, notificado el 1 de abril de 2009, se encuentra acreditada la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177º del referido código.

Que como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente en virtud de la Carta Nº 090023255019-01 SUNAT y el Requerimiento Nº 0221090000473 (folios 176, 177 y 199), se efectuaron reparos a la determinación de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2005 y Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de enero, febrero y abril a diciembre de 2005, emitiéndose en consecuencia, las Resoluciones de Determinación Nº 024-003-0064312 a 024-003-0064334; asimismo, se emitieron las Resoluciones de Multa Nº 024-002-0109549 a 024-002-0109568 por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178º y los numerales 1 y 13 del artículo 177º del Código Tributario.

¹ Hoy, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT.



Tribunal Fiscal

N° 05703-3-2013

Que las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0064312 a 024-003-0064334 (folios 234 a 244 y 247 a 258) han sido emitidas por las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2005 y Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de enero, febrero y abril a diciembre de 2005; tomando en consideración la existencia de un contrato de trabajo prestado por las personas detalladas en el Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° 0222090002937 (folio 157).

Que conforme con los artículos 4° y 6° de la Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, Ley N° 26790, 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 por ciento de la remuneración o ingreso.

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

Que el artículo 11° de la citada norma, sustituido por el 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 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, establece que la entidad empleadora es contribuyente de las contribuciones a ESSALUD (Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud) y actúa como agente retenedor tratándose de las Aportaciones a la ONP (Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones), entre otros tributos.

Que el inciso b) del artículo 72° de la Ley General de Educación, Ley N° 28044, señala que las instituciones educativas privadas son personas jurídicas de derecho privado, creadas por iniciativa de personas naturales o jurídicas, autorizadas por las instancias descentralizadas del Sector Educación, siendo que entre sus funciones se encuentra el organizar y conducir su gestión administrativa y económico-financiera, estableciendo sus regímenes: económico, de pensiones y de personal docente y administrativo.

Que por su parte, el artículo 62° de la Ley del Profesorado, Ley N° 24029, modificado por la Ley N° 25212, dispone que el profesorado del servicio particular está sujeto al régimen laboral de la actividad privada.

Que el artículo 260° del Reglamento de la Ley N° 24029, precisa que el profesorado del servicio particular comprende a los profesores que laboran en centros y Programas de Gestión No Estatal.

Que asimismo, el artículo 261° de la misma norma, dispone que el profesorado del servicio particular esté sujeto al régimen laboral de la actividad privada y que su ingreso sea previo contrato de trabajo.

Que de acuerdo con lo establecido por 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, 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 al respecto, en reiteradas resoluciones de este Tribunal como las Resoluciones N° 06570-4-2010, 00715-5-2010 y 02890-3-2009 se ha señalado que 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

    2



Tribunal Fiscal

N° 05703-3-2013

empleador al trabajador a cambio de la actividad que éste realiza a su favor; y c) Subordinación o dependencia, que implica un vínculo jurídico por el cual el trabajador le confiere al empleador el poder de conducir su actividad personal, lo que implica que este último tiene la atribución de organizar y encaminar su prestación; que conforme con lo indicado en la Resolución N° 03777-5-2012, la subordinación es el elemento de mayor importancia para efecto de determinar la naturaleza laboral de una relación, sin embargo no es fácil de identificar, siendo necesario por tanto recurrir a los denominados rasgos sintomáticos, esto es, al conjunto de características típicas que permiten verificar 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 en la Resolución N° 12520-3-2008, 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 asimismo, según el criterio establecido por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 260-3-97, 155-5-2000, 1559-2-2005 y 12520-3-2008, los profesores, por expreso mandato legal, laboran bajo contrato de trabajo, estando las remuneraciones percibidas afectas a las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y al Sistema Nacional de Pensiones.

Que según se aprecia del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0222090002937 (folio 168 a 171), la Administración informó a la recurrente que de la documentación exhibida por ésta, observó que las personas que prestaron sus servicios en calidad de docentes durante el ejercicio 2005, cumplían con los tres elementos del contrato de trabajo, por lo que aun en el supuesto de existir contratos suscritos por locación de servicios profesionales, dichas remuneraciones debían considerarse en la base imponible de las aportaciones correspondientes a los periodos de enero a diciembre de 2005; por lo que solicitó a la recurrente que presentara la documentación que desvirtuara las referidas observaciones.

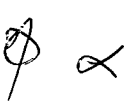
Que del Anexo N° 01 al resultado del anotado requerimiento (folios 158 a 163), se advierte que la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente el 4 de mayo de 2009 (folios 192 y 193), concluyendo que ésta calificaba como entidad empleadora y que existía una relación laboral de dependencia con las personas que le prestan servicios de docencia, consignados en el Anexo N° 2 del Requerimiento N° 0222090002937 (folios 166 y 167), por lo que determinó que aquélla no había cumplido con efectuar las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y al Sistema Nacional de Pensiones de los meses de enero a diciembre de 2005, procediendo a realizar la determinación correspondiente considerando para las bases imponibles de cada mes, las remuneraciones consignadas en los comprobantes de pago, en el cual además se ha detallado los trabajadores afiliados al Sistema Privado de Pensiones.

Que del documento denominado "Descripción de la Estructura Organizacional" (folios 70 y 71), proporcionado por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, se observa que los docentes de los niveles inicial, primaria y secundaria, a los que se les considera como "prestadores de servicios independientes", tenían la obligación de rendir cuenta de los servicios impartidos y que eran evaluados en forma permanente.

Que en los folios 49 a 69 obran diversas Actas Consolidadas de Evaluación Integral del Nivel de Educación Primaria y Secundaria de 2005, correspondientes a la Institución Educativa "Christian Barnard de Tahuantinsuyo"², las que fueron entregadas a la Unidad de Gestión Educativa Local N° 01, donde consta la evaluación efectuada por los profesores respecto de diversas materias de educación primaria y secundaria, cuyas aportaciones fueron omitidas por la recurrente al determinar sus obligaciones tributarias materia de autos, se encuentran suscritos por ellos y refrendados por la directora del citado centro educativo.

Que de la revisión de los recibos por honorarios emitidos por los profesores (folios 1 a 40), se advierte que éstos venían brindando durante el ejercicio 2005 servicios de enseñanza y docencia a favor de la

² Cabe precisar que conforme se advierte del Comprobante de Información Registrada que obra a folios 492 y 493, la recurrente es una persona natural con negocio, dedicada a la enseñanza primaria y secundaria, siendo su nombre comercial "C. E. P. Christian Barnard de Tahuantinsuyo".

   ³



Tribunal Fiscal

N° 05703-3-2013

recurrente de forma periódica y continuada, evidenciando que la relación entre ésta y los profesores contratados (docentes) tenía naturaleza laboral y no civil, dado que se realizaban labores en forma personal, a cambio de una retribución, verificándose la existencia de una relación de subordinación que determinaba la naturaleza de dicho vínculo –propia de un contrato de trabajo- por lo que se concluye que las remuneraciones percibidas por los docentes deben afectarse a las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y al Sistema Nacional de Pensiones, conforme con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 155-5-2000, 1559-2-2005 y 12520-3-2008, en tal sentido, procede mantener el reparo formulado por la Administración respecto de las aportaciones omitidas, y por consiguiente confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a lo alegado por la recurrente, sobre que al no haberse pactado la exclusividad de los servicios de docencia, dichos profesionales han prestado sus servicios a otras instituciones educativas, y que por tal motivo, no han sido cumplidos los principios de dependencia única y subordinación; cabe precisar que conforme a lo expuesto anteriormente, los profesores tenían la obligación de rendir cuentas por los servicios impartidos, asimismo, éstos eran evaluados en forma constante, por lo que se evidencia que existía una relación de subordinación, de otro lado, el hecho de que presten sus servicios a diversas instituciones educativas no desvirtúa la naturaleza laboral de éstos, por lo que carece de sustento lo alegado en tal extremo.

Resoluciones de Multa N° 024-002-0109549 a 024-002-0109567

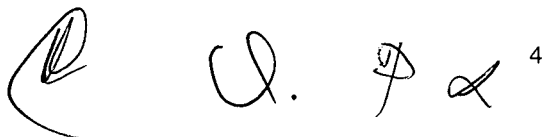
Que las Resoluciones de Multa N° 024-002-0109549, 024-002-0109550, 024-002-0109552, 024-002-0109554, 024-002-0109556, 024-002-0109558, 024-002-0109560, 024-002-0109562 y 024-002-0109564 (folios 262, 264, 266, 268, 270, 272, 274, 276 y 277) han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, sustituido por el Decreto Legislativo N° 953, consistente en 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 de otro lado, se aprecia de las Resoluciones de Multa N° 024-002-0109551, 024-002-0109553, 024-002-0109555, 024-002-0109557, 024-002-0109559, 024-002-0109561, 024-002-0109563, y 024-002-0109565 a 024-002-0109567 (folios 259 a 261, 263, 265, 267, 269, 271, 273 y 275) han sido emitidas por la infracción contenida en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, sustituida por el mismo decreto legislativo, la cual consiste en 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 dado que las resoluciones de multa referidas en los párrafos precedentes han sido emitidas como consecuencia de las omisiones establecidas por las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2005 y Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de enero, febrero y abril a diciembre de 2005, contenidas en las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0064312 a 024-003-0064334, las cuales han sido confirmadas en esta instancia, procede emitir pronunciamiento en similar sentido respecto de las mencionadas resoluciones de multa y confirmar la apelada en tal extremo.

Resolución de Multa N° 024-002-0109568

Que la Resolución de Multa N° 024-002-0109568 (folio 230) fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, al no cumplir la recurrente con presentar y/o exhibir la documentación solicitada mediante el Requerimiento N° 0221090000473, indicándose como fecha de infracción el 7 de abril de 2009.





Tribunal Fiscal

N° 05703-3-2013

Que al respecto, el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, sustituido por el Decreto Legislativo N° 953, establece que constituye infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma, el no exhibir los libros, registros u otros documentos que ésta solicite.

Que mediante Requerimiento N° 0221090000473 (folios 176 y 177), se solicitó la exhibición y/o presentación de diversa información y documentación, entre las que se encontraban el Libro de Planilla de Pago y el Libro Caja y Bancos; dejándose constancia al cierre de dicho requerimiento, ocurrido el 7 de abril de 2009 (folios 174 y 175), que aquélla no cumplió con presentar lo solicitado; que mediante escrito presentado en esa fecha (folio 114), la recurrente comunicó a la Administración la pérdida de los mencionados libros contables, adjuntado copia de la Denuncia Policial asentada ante la Comisaría de Independencia, el 6 de abril de dicho año.

Que mediante el Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0222090002937 (folios 168 y 169), notificado el 23 de abril de 2009, la Administración reiteró a la recurrente que exhibiera los señalados libros contables, a efectos de acogerse al Régimen de Gradualidad previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, lo que conforme consta en el resultado de dicho requerimiento (folio 161) no fue cumplido por ésta.

Que sobre el particular, cabe señalar que conforme con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 790-4-1998, 8559-4-2001 y 9017-3-2007, entre otras, la denuncia policial por pérdida o extravío de documentos presentada luego del inicio de la fiscalización y del requerimiento respectivo, no constituye prueba fehaciente de tal hecho.

Que en tal sentido, si bien de autos se aprecia que la recurrente sustentó la pérdida de los libros contables solicitados por la Administración con la denuncia asentada el 6 de abril de 2009 (folio 112), dado que ello ocurrió con posterioridad al inicio de la fiscalización y de la notificación del Requerimiento N° 0221090000473, esto es el 1 de abril de 2009, dicha circunstancia resta fehaciencia a la pérdida o extravío denunciado, por lo que no justifica el incumplimiento a presentar la documentación e información solicitada.

Que por lo expuesto, al verificarse en autos el incumplimiento de la recurrente respecto de la exhibición de la documentación requerida, se encuentra acreditada la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, por lo que procede confirmar su cobro y la apelada en este extremo.

Que respecto a lo alegado por la recurrente, en el sentido que ha dado cumplimiento a lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, por lo que no procede la Resolución de Multa N° 024-002-0109568, cabe precisar que conforme con lo señalado en los párrafos anteriores, la denuncia realizada carece de fehaciencia puesto que fue presentada con posterioridad al inicio del procedimiento de fiscalización, por lo que carece de relevancia que hubiera dado cumplimiento a lo dispuesto en la mencionada resolución de intendencia, más aún, dicha resolución establece la obligación de rehacer los libros contables en el plazo de 60 días calendarios³, situación que no ha sido acreditada en autos, por lo que no resulta atendible lo alegado en tal sentido.

Que de otro lado, no se advierte de autos la existencia de circunstancias que acarreen la nulidad de la resolución apelada, siendo que conforme a lo señalado en los párrafos precedentes la Administración ha emitido dicha resolución conforme a derecho, por lo que carece de sustento lo argumentado al respecto.

Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz y De Pomar Shirota, e interviniendo como ponente el vocal De Pomar Shirota.

³ Los numerales 10.1 y 10.2 del artículo 10° de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, señalan que en caso los deudores tributarios que hubieran sufrido la pérdida o destrucción por siniestro, asalto y otros, de los libros y registros vinculados a asuntos tributarios, documentos y otros antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionados con ellas; tendrán un plazo de 60 días calendarios para rehacer los libros y registros vinculados a asuntos tributarios, documentos y otros antecedentes mencionados.



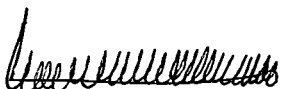
Tribunal Fiscal

N° 05703-3-2013

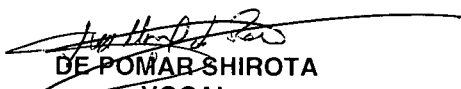
RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 0260140054998/SUNAT de 27 de diciembre de 2010.

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


CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA


QUEUÑA DÍAZ
VOCAL


DE POMAR SHIROTA
VOCAL


Barrera Vásquez
Secretaria Relatora
DPSH/BV/DT/ra