

ACTA DE REUNION DE SALA PLENA No. 2001-5

LIMA, 17 DE MAYO DE 2001

TEMAS:

- 1. DEFINICION SOBRE EL ALCANCE DEL TERMINO "CONSTITUCION" EN EL DECRETO LEGISLATIVO N° 780.**
 - 2. DIETAS PERCIBIDAS POR LOS DIRECTORES: CONTRIBUCIÓN AL FONAVI.**

Vocales asistentes:

Maria Eugenia Caller F. Ana María Cogorno P. Juana Pinto de Aliaga
Mariella Casalino M. Marina Zelaya V. Reneé Espinoza B.
Oswaldo Ayasta S. César Chang K. Silvia León P.
Ada Flores T. Gabriela Márquez P. Zoraida Olano S.
Lourdes Chau Rosa Barrantes Oswaldo Lozano B.

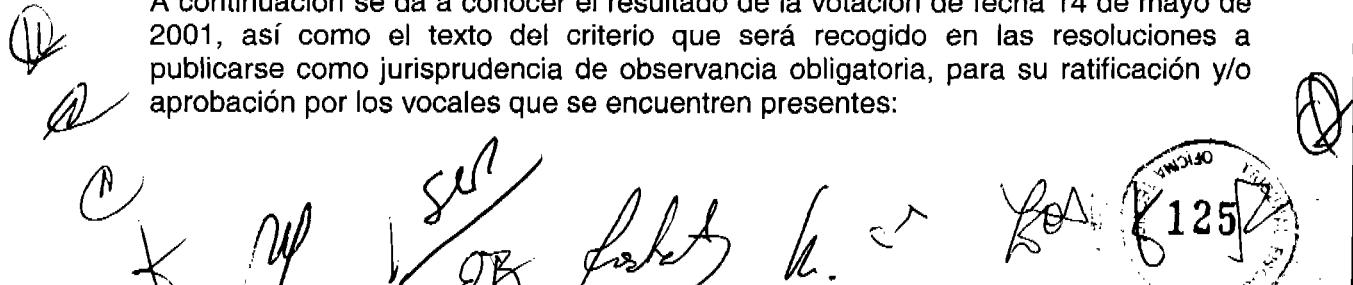
I. Antecedentes:

1. Informes de los Drs. Zoraida Olano y Oswaldo Lozano, vocales ponentes de los temas de la referencia y de los proyectos de Resolución.
 2. Acta de reunión de la Comisión de Análisis, realizada con fecha 23 de marzo de 2001.
 3. Informes finales de la Comisión de Análisis y la documentación adjunta que se indica en los mismos, así como la constancia de remisión (por correo electrónico) a los Presidentes de Sala con copia a los Vocales.
 4. Votaciones de fecha 14 de mayo de 2001, efectuadas sobre cada una de las posiciones esgrimidas respecto de los mencionados temas.

II. Agenda

1. Ratificación de las votaciones realizadas el lunes 14 de mayo de 2001 sobre los temas de la referencia
 2. Aprobación de los criterios relativos a tales temas.

A continuación se da a conocer el resultado de la votación de fecha 14 de mayo de 2001, así como el texto del criterio que será recogido en las resoluciones a publicarse como jurisprudencia de observancia obligatoria, para su ratificación y/o aprobación por los vocales que se encuentren presentes:



TEMA 1: DEFINICION SOBRE EL ALCANCE DEL TERMINO "CONSTITUCION" EN EL DECRETO LEGISLATIVO N° 780

	A. Para efecto del Decreto Legislativo N° 780, se considera que la sociedad se ha constituido en la fecha de la escritura pública.	B. Para efecto del Decreto Legislativo N° 780, se considera que la sociedad se ha constituido en la fecha de su inscripción en Registros Públicos.
Presidente	Dra. Caller	
Sala 1	Dra. Cogorno Dra. Pinto Dra. Casalino	
Sala 2	Dra. Zelaya Dra. Espinoza Dr. Ayasta	
Sala 3	Dr. Chang Dra. León Dra. Barrantes	
Sala 4	Dra. Flores Dr. Lozano Dra. Márquez	
Sala 5	Dra. Chau Dra Olano	
Total	15	

" DECLARAR que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial El Peruano en cuanto establece el siguiente criterio:

"Para efecto de la exoneración del Impuesto Predial prevista en el Decreto Legislativo N° 780, se considera que la sociedad se ha constituido en la fecha de la escritura pública."

Fundamento: Se detalla en el Informe Final que obra adjunto a la presente

TEMA 2: DIETAS PERCIBIDAS POR LOS DIRECTORES: CONTRIBUCIÓN AL FONAVI

	<i>El artículo 8º del Decreto Supremo N° 113-79-EF al incluir dentro del concepto de remuneración a las dietas de los directores de sociedades excede los alcances de la definición prevista en el artículo 6º del Decreto Ley N° 22591- Ley de Creación del FONAVI.</i>	<i>El artículo 8º del Decreto Supremo N° 113-79-EF al incluir dentro del concepto de remuneración a las dietas de los directores de sociedades no excede los alcances de la definición prevista en el artículo 6º del Decreto Ley N° 22591- Ley de Creación del FONAVI.</i>
Presidente	Dra. Caller	
Sala 1	Dra. Cogorno Dra. Pinto Dra. Casalino	
Sala 2	Dra. Zelaya Dra. Espinoza Dr. Ayasta	
Sala 3	Dr. Chang Dra. León Dra. Barrantes	
Sala 4	Dra. Flores Dr. Lozano Dra. Márquez	
Sala 5	Dra. Chau Dra Olano	
Total	15	

(firma)
QZ
DR
" DECLARAR que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial El Peruano en cuanto establece el siguiente criterio:

"Lo dispuesto en el artículo 8º del Decreto Supremo N° 113-79-EF al incluir dentro del concepto de remuneración a las dietas de los directores de sociedades excede los alcances de la definición prevista en el artículo 6º del Decreto Ley N° 22591."

Fundamento: Se detalla en el Informe Final que obra adjunto a la presente

(firma) V *(firma) C* *(firma) L* *(firma) J* *(firma) A* *127*

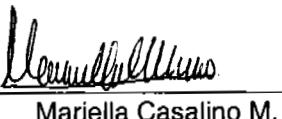
OPCIÓN 21 TRIBUNAL

Se deja constancia que forma parte integrante del Acta, la documentación adjunta que se detalla en el punto I de la presente (Antecedentes).

No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión procediendo los vocales asistentes a firmar la presente Acta en señal de conformidad.


Ana María Cogorno P.

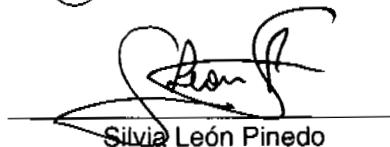

Juana Pinto de Aliaga

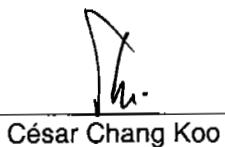

Mariella Casalino M.

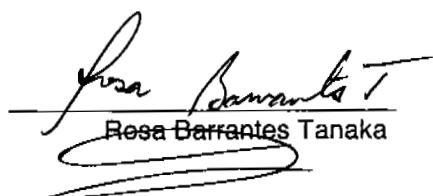

Marina Zelaya Vidal


Renée Espinoza B.

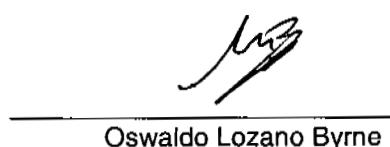

Oswaldo Ayasta Seclén


Silvia León Pinedo

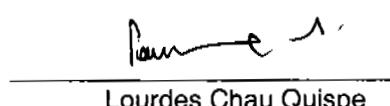

César Chang Koo


Rosa Barrantes Tanaka

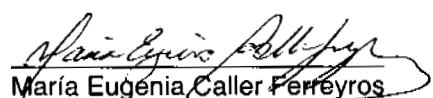

Ada Flores Talavera


Oswaldo Lozano Byrne


Gabriela Márquez Pacheco


Lourdes Chau Quispe


Zoraida Olano Silva


María Eugenia Caller Ferreyros



TEMA: DEFINICION SOBRE EL ALCANCE DEL TERMINO "CONSTITUCION" EN EL DECRETO LEGISLATIVO N° 780

Dra. Zoraida Olano

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El asunto controvertido consiste en determinar si para efecto del Decreto Legislativo N° 780, el término "constitución" está referido a la fecha de escritura pública del acuerdo de formación de la sociedad o a su fecha de inscripción en Registros Públicos.

2. ANTECEDENTES

2.1 ANTECEDENTES NORMATIVOS

- Conforme al literal b del artículo 2 del Decreto Legislativo N° 780 (Pub. 31.12.93), las empresas de servicios de establecimientos de hospedaje que se **constituyeran o establecieran** hasta el 31 de diciembre de 1995, se encontraban exoneradas del Impuesto Predial por cinco (5) años computados a partir de la fecha en que se constituyan o establezcan, en el caso de empresas constituidas o establecidas fuera de la Provincia de Lima y Callao; y, dos (2) años para las que se constituyan o establezcan dentro de la Provincia de Lima y Callao. Dicho dispositivo estableció expresamente su vigencia a partir del 1 de enero de 1994.
- Posteriormente, el Decreto Legislativo N° 820 (Pub. 23.04.96), señaló que las empresas de servicios de establecimientos de hospedaje que **iniciarán o ampliaran sus operaciones** antes del 31 de diciembre de 1998, estarían exoneradas del Impuesto Predial, por cinco (5) y tres (3) años, según se tratara de empresas ubicadas fuera o dentro de la Provincia de Lima y Callao, respectivamente, contados a partir de la fecha del inicio de sus operaciones.

El citado Decreto Legislativo, indicó que mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas y el Ministro de Industria, Turismo, Integración y Negociaciones Comerciales Internacionales, se definiría las características de lo que se entendía por ampliación.

El Decreto Supremo N° 089-96-EF (Pub.12.09.96), norma reglamentaria del Decreto Legislativo N° 820, señaló que para efecto de la exoneración del Impuesto Predial, no se considerarían como empresas que inician operaciones, a aquellas que:

- a. hubieran sido constituidas por fusión o división de empresas o sociedades ya existentes.
- b. adquirieran bienes inmuebles que formen o hayan formado parte de activos fijos de empresas de servicios de establecimientos de hospedaje.

En tales casos, éstas sólo gozarían de los beneficios tributarios otorgados a las empresas que amplíen operaciones, en tanto realizaran actividades consideradas como tales.

Posteriores normas han prorrogado los beneficios tributarios previstos en el Decreto Legislativo N° 820, para las empresas de servicios de establecimiento de hospedaje que inicien o amplíen sus operaciones hasta el 31 de diciembre del 2003.



2.2 ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

- R.T.F. N° 624-3-99: "La Ley General de Sociedades cuyo Texto Único Ordenado fuera adoptado por el Decreto Supremo N° 003-85-JUS, adoptó el criterio de la inscripción como forma de reconocer la personería jurídica de la Sociedad;por lo tanto *la constitución de una persona jurídica se perfecciona con la inscripción en el Registro Mercantil* correspondiente....." (la recurrente es una sociedad anónima)
- R.T.F. N° 081-5-97: "Conforme a esta RTF el Decreto Legislativo N° 780 contempla dentro del beneficio a todas aquellas empresas que sin haber adoptado forma societaria, se establecieron hasta el 31 de diciembre de 1995, esto es, pusieron por cuenta propia un negocio o abrieron un establecimiento; así, según se aprecia de la RTF, en el caso que fuera materia de grado *los documentos adjuntados prueban que el recurrente se estableció e inició sus actividades* con anterioridad al 31 de diciembre de 1995, razón por la cual le es de aplicación el beneficio establecido por el artículo 2° del Decreto Legislativo N° 780 (La recurrente es una **empresa unipersonal**).
- R.T.F. N° 1157-4-2000: "La constitución es el acto por el cual una o más personas acuerdan formar una persona jurídica, el mismo que debe ser elevado a escritura pública e inscrito en los Registros Públicos. Nuestra legislación distingue claramente el acto constitutivo de su inscripción ... *la recurrente se habría constituido en el momento de elevación de la escritura pública*" (la recurrente es una empresa individual de responsabilidad limitada)

2.3 REUNIONES DE SALA PLENA

- **Acta de Reunión de Sala Plena 2000-16 de 19.10.2000, vinculada a la R.T.F N° 1157-4-2000 :**

"El término constitución a que alude el Decreto Legislativo N° 780 en el caso de una EIRL debe entenderse referido a la fecha de la escritura pública".

3. PROPUESTAS DEL VOCAL QUE PRESENTA EL TEMA

3.3 DESCRIPCION DE LA PROPUESTA

Establecer que para efecto de la exoneración del Impuesto Predial prevista en el Decreto Legislativo N° 780, se considera que "la sociedad se ha constituido en la fecha de la escritura pública."

3.4 FUNDAMENTO

- La constitución y la inscripción de la sociedad son actos distintos, tal como se considera en la actual Ley General de Sociedades, Ley N° 26887:

*"Artículo 5º.- La sociedad se constituye por escritura pública, en la que está contenido el pacto social, que incluye el estatuto. Para cualquier modificación de éstos se requiere la misma formalidad.....
Los actos referidos en el párrafo anterior se inscriben obligatoriamente en el Registro del domicilio de la sociedad.*



"Artículo 6º.- La sociedad adquiere personalidad jurídica desde su inscripción en el Registro....."

"Artículo 423º.- Es irregular la sociedad que no se ha constituido e inscrito conforme a esta ley....."

- Enrique Elías Laroza ¹ cuando se refiere a la constitución simultánea, como método tradicional para fundar una sociedad, señala que "los socios se reúnen, aportan bienes para pagar el capital, establecen las formas de pacto social y del estatuto y suscriben la minuta y escritura pública de constitución de la sociedad".

La inscripción es un requisito para que la sociedad adquiera personalidad jurídica no así para su constitución. Con la inscripción "culmina el proceso de constitución de la sociedad y se da nacimiento a la persona jurídica".

- De acuerdo a la Ley General de Sociedades anterior (D.S. N°003-85-JUS), aplicable durante la vigencia del Decreto Legislativo N° 780, también se distinguía entre el momento de la constitución de la sociedad y la formalidad del registro para efecto de adquirir personalidad jurídica.

"Artículo 1º.- Por el contrato de sociedad quienes la constituyen convienen en aportar bienes o servicios para el ejercicio en común de una actividad económica, en cualquiera de las formas reguladas por la presente ley....."

"Artículo 3º.- El contrato social debidamente inscrito, genera una persona jurídica de derecho privado....."

"Artículo 4º.- El contrato social y todo acto que lo modifique deben constar en escritura pública e inscribirse el Registro del lugar del domicilio de la sociedad....."

"Artículo 385º.- Es irregular la sociedad que no se ha constituido e inscrito conforme lo dispone la ley....."

- Según lo expresado por Lourdes Flores Nano², "el acto constitutivo de la sociedad es un contrato plurilateral, de carácter asociativo u organizativo, con prestaciones autónomas de las partes".

La relación contractual se concreta al acto constitutivo, tal es así que "la noción del contrato se estima a partir del momento en que es adquirida la personalidad jurídica, la relación contractual originaria se convierte en una relación corporativa....."³

Brunetti.⁴ señala que "En sustancia, los socios mediante el contrato, fundan la relación obligatoria, pero la ejecución de las obligaciones asumidas es pedida por la sociedad como función de la persona jurídica organizada"

- Según se aprecia, desde el punto de vista doctrinal y lo previsto en las leyes que regulan la formación de sociedades queda claro que el acto constitutivo de la sociedad que consta en la escritura pública de constitución, es independiente del registro, requisito posterior a éste.

¹ En Ley General de Sociedades Comentada - 1998

² En el Contrato de Sociedad – Temas de Derecho Contractual -1987

³ Garrigues, citado por Lourdes Flores en "El Contrato de Sociedad"

⁴ citado por Lourdes Flores en "El Contrato de Sociedad"



3. CRITERIO A VOTAR

"DECLARAR que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria disponiéndose su publicación en el Diario Oficial El Peruano en cuanto establece el siguiente criterio:

Para efecto de la exoneración del Impuesto Predial prevista en el Decreto Legislativo N° 780, se considera que la sociedad se ha constituido en la fecha de la escritura pública."



EXPEDIENTE N° : 4382-98
INTERESADO : HOTELES CADENA REAL S.A.
ASUNTO : Impuesto Predial
PROCEDENCIA : Ica
FECHA : Lima,



Vista la apelación interpuesta por **HOTELES CADENA REAL S.A.** contra la Resolución de Alcaldía N° 1070-98-AMPI del 20 de agosto de 1998, expedida por el Alcalde de la Municipalidad Provincial de Ica, que declara la nulidad e insubsistencia de la Resolución de Alcaldía N° 132-98-AMPI del 26 de febrero de 1998 y la subsistencia de la Resolución de Alcaldía N° 529-96-AMPI del 17 de setiembre de 1996 había considerado improcedente e infundada la solicitud de exoneración del Impuesto Predial presentada por la recurrente el 24 de abril de 1996.

CONSIDERANDO:

Que con fecha 24 de abril de 1996, el recurrente solicitó ante la Municipalidad Provincial de Ica, la exoneración del Impuesto Predial respecto del inmueble de su propiedad ubicado en la ciudad de Ica, destinado a brindar servicios de establecimiento de hospedaje;

Que el artículo 162º del Código Tributario aprobado mediante Decreto Legislativo N° 816 establecía que las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, debían ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de 45 días hábiles, siempre que conforme a las disposiciones pertinentes requiriese de pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria;

Que el artículo 163º del citado Texto indicaba que las resoluciones que resuelven las solicitudes a que se refiere el párrafo anterior serían apelables ante el Tribunal Fiscal;

Que la solicitud de exoneración presentada por el recurrente a la Municipalidad Provincial de Ica, constituía en sí, una de carácter no contencioso, pues contenía un pedido unilateral para gozar de un beneficio tributario y se encontraba vinculada a la determinación de la deuda tributaria;

Que de acuerdo a ello, la Resolución de Alcaldía N° 529-96-AMPI del 17 de setiembre de 1996, que declaró Improcedente e Infundada la solicitud de exoneración de la contribuyente, era apelable ante el Tribunal Fiscal;

Que por consiguiente, el recurso de reclamación interpuesto por la contribuyente contra la mencionada Resolución de Alcaldía N° 529-96-AMPI el 25 de abril de 1997, debió considerarse como uno de apelación ante este Tribunal, en virtud de lo dispuesto en el artículo 103º de la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos, que establece que el error en la calificación del recurso por parte de la recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter.

Que en consecuencia, la Resolución de Alcaldía N° 132-98-AMPI del 26 de febrero de 1998 y la Resolución de Alcaldía N° 1070-98-AMPI de fecha 20 de agosto de



1998, devienen en NULAS al haber sido emitidas por un órgano carente de competencia, tal como lo dispone el artículo 109º del Código Tributario, quedando subsistente Resolución de Alcaldía N° 529-96-AMPI;

Que en tal sentido, corresponde analizar el asunto de fondo materia de la controversia, el cual consiste en determinar si para efecto de la exoneración del Impuesto Predial prevista en el Decreto Legislativo N° 780, el término "constitución" está referido a la fecha de la escritura pública del acuerdo de formación de la sociedad o a su fecha de inscripción en Registros Públicos;

Que conforme al literal b) del artículo 2º del Decreto Legislativo N° 780, vigente a partir del 1 de enero de 1994, las empresas de servicios de establecimientos de hospedaje que se constituyeran o establecieran hasta el 31 de diciembre de 1995, se encontraban exoneradas del Impuesto Predial por cinco (5) años o dos (2) computados a partir de la fecha en que se constituyeran o establecieran, fuera de la provincia de Lima y Callao o dentro de la provincia de Lima y Callao, respectivamente;

Que posteriormente, el Decreto Legislativo N° 820 (Pub. 23.04.96), señaló que las empresas de servicios de establecimientos de hospedaje que iniciaran o ampliaran sus operaciones antes del 31 de diciembre de 1998, estarían exoneradas del Impuesto Predial, por cinco (5) o tres (3) años, según se tratara de empresas ubicadas fuera o dentro de la Provincia de Lima y Callao, respectivamente, contados a partir de la fecha del inicio de sus operaciones;

Que las exoneraciones del Impuesto Predial previstas en ambos Decretos Legislativos son independientes y contienen distintos supuestos, exigiendo el Decreto Legislativo N° 780 únicamente que las empresas se constituyan o establezcan hasta el 31 de diciembre de 1995;

Que la constitución de una sociedad es el contrato por el cual una o más personas acuerdan conformar una sociedad, el cual debe ser elevado a escritura pública e inscrito en los Registros Públicos;

Que desde el punto de vista doctrinal y de acuerdo a lo previsto en las leyes que regulan la formación de sociedades, queda claro que el acto constitutivo de la sociedad que consta en la escritura pública de constitución, es independiente del registro, pues es un acto posterior a éste; por lo que para efecto de la exoneración del Impuesto Predial prevista en el Decreto Legislativo N° 780, debe considerarse que la sociedad se ha constituido en la fecha de la escritura pública ;

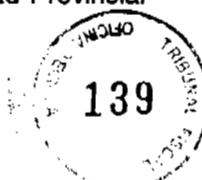
Que en el caso de autos la recurrente estaba comprendida dentro del supuesto de la exención previsto en el Decreto Legislativo N° 780, al haberse constituido el 20 de diciembre de 1995, conforme la escritura pública que obra en el expediente, en folios 98 a 115;

De conformidad con el dictamen del vocal Olano Silva, cuyos fundamentos se reproduce;

Con los vocales Chau Quispe, Olano Silva y Caller Ferreyros a quien se llamó para completar la Sala;

SE RESUELVE :

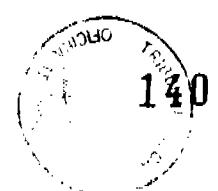
1. Declarar la **NULIDAD** de las Resoluciones de Alcaldía N°s. 132-98-AMPI del 26 de febrero de 1998 y 1070-98-AMPI del 20 de agosto de 1998, así como de las Órdenes de Pago N°s. 055-97-MPI-DR y 056-97-MPI-DR; y, **REVOCAR** la Resolución de Alcaldía N° 529-96-AMPI del 17 de setiembre de 1996, emitida por la Municipalidad Provincial de Ica.



2. DECLARAR que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria disponiéndose su publicación en el Diario Oficial El Peruano en cuanto establece el siguiente criterio:

"Para efecto de la exoneración del Impuesto Predial prevista en el Decreto Legislativo N° 780, se considera que la sociedad se ha constituido en la fecha de la escritura pública."

Regístrese, comuníquese y remítase a la Municipalidad Provincial de Ica para sus efectos



EXPEDIENTE N° : 4382-98
DICTAMEN N° : Vocal Olano Silva
INTERESADO : **HOTELES CADENA REAL S.A.**
ASUNTO : Impuesto Predial
PROCEDENCIA : Ica
FECHA : Lima,



Señor:

HOTELES CADENA REAL S.A., representada por Rogelio Francisco Grados Valderrama, interpone recurso de apelación contra la Resolución de Alcaldía N° 1070-98-AMPI del 20 de agosto de 1998, expedida por el Alcalde de la Municipalidad Provincial de Ica, que declaró la nulidad de la Resolución de Alcaldía N° 132-98-AMPI del 26 de febrero de 1998 y la subsistencia de la Resolución de Alcaldía N° 529-96-AMPI del 17 de setiembre de 1996, que consideró improcedente e infundada la solicitud de exoneración del Impuesto Predial presentada por la recurrente el 24 de abril de 1996.

Argumentos de la Administración:

1. La Administración Tributaria señala que la Resolución de Alcaldía N° 132-98-AMPI, que declara procedente la reclamación presentada por la recurrente en relación al Impuesto Predial, se emitió prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, pues la reclamación interpuesta contra la Resolución de Alcaldía N° 529-96 se efectuó después de transcurrido mas de 7 meses.
2. Sostiene que la citada Resolución ha sido expedida sin haber tenido en cuenta los elementos indispensables que aclaren la verdadera situación legal de la reclamante, pues las personas jurídicas de derecho privado existen desde su inscripción en los Registros Públicos y no como sostiene la reclamante desde que se constituya o establezca.
3. Asimismo, la Resolución N° 132-98-AMPI no se fundamenta en hechos, citas legales y pruebas instrumentales o de otra naturaleza; concluyéndose que se debe declarar la nulidad e insubsistencia de la misma y la subsistencia de la Resolución de Alcaldía N° 529-96-AMPI.

Argumentos del recurrente:

1. La Resolución de Alcaldía N° 1070-98-AMPI es nula, por estar dictada por órgano incompetente, según lo previsto en el numeral 1 del artículo 109° del Código Tributario y el inciso b) del artículo 43° del Decreto Supremo N° 02-94-JUS, pues la nulidad sólo podía ser declarada por el superior jerárquico y no por el propio alcalde que expidió la Resolución anterior, conforme lo dispone el artículo 110° del citado Decreto Supremo.
2. La Resolución de Alcaldía apelada, adolece de nulidad por haber sido expedida después de los 6 meses de emitida la Resolución de Alcaldía N° 132-98-AMPI de fecha 26 de febrero de 1998, de conformidad a lo establecido en el precitado artículo 110° del Decreto Supremo N° 02-94-JUS.
3. La nulidad de la Resolución de Alcaldía N° 132-98-AMPI que se declara en la Resolución que impugnada es indebida, pues no se da ninguna de las tres causales previstas en el artículo 109° del Código Tributario.
4. Respecto al fondo del asunto argumenta, que la Resolución apelada entra en grave contradicción de criterio al declarar la nulidad de la Resolución de Alcaldía N° 132-98-AMPI, afectando su derecho a la exoneración otorgada por ley.





Según consta en su Escritura de Constitución, tiene como objeto comercial la prestación de servicios de alojamiento a través de establecimientos de hospedaje, agencias de viaje, servicios complementarios y servicios turísticos de cualquier modalidad, siendo propietaria del hotel materia del tributo por el aporte que como capital social hizo Compañía Distribuidora S.A., lo que fue inscrito en la Ficha N° 15848 asiento 6-C de los Registros Públicos de Ica.

Manifiesta que al tratarse de una empresa de servicios de establecimientos de hospedaje, le corresponde los beneficios tributarios del Decreto Legislativo N° 780, prorrogado por el Decreto Legislativo N° 820.

5. Sostiene que así lo entendió la Administración cuando emitió la Resolución de Alcaldía N° 132-98-AMPI de fecha 26 de febrero de 1998 que declaró procedente el recurso de reclamación presentado contra la Resolución de Alcaldía N° 529-96-AMPI, sobre exoneración del Impuesto Predial. Sin embargo, posterior a ello, la Municipalidad Provincial de Ica le notificó las Órdenes de Pago N°s. 055-97-MPI-DR y 056-97-MPI-DR por concepto del Impuesto Predial de los años 1996 y 1997, las cuales fueron devueltas por la recurrente invocando la Resolución de Alcaldía N°132-98-AMPI.
6. A consecuencia de la devolución de los valores indicados, la Municipalidad Provincial de Ica, emitió la Resolución de Alcaldía N° 1070-98-AMPI de fecha 20 de agosto de 1998, declarando la nulidad de la Resolución de Alcaldía N° 132-98-AMPI y la subsistencia de la Resolución de Alcaldía N° 529-96-AMPI.
7. Al considerar la Administración Tributaria, que la existencia de la empresa, no puede computarse desde la fecha de la Escritura de Constitución, sino desde la fecha de inscripción en los Registros Públicos, y que por tanto no cumple con las disposiciones del Decreto Supremo N° 089-96-EF para aplicar la exoneración del pago del Impuesto Predial, comete un grave error de interpretación, pues esa no es la exigencia de las normas legales bajo las cuales ha solicitado la exoneración. El requisito de la inscripción registral no es ningún obstáculo para obtener el beneficio previsto en la ley pues se trata de un requisito subsanable.
8. Por otro lado, el referido Decreto Supremo, de ningún modo reglamenta el Decreto Legislativo N° 780, que en forma específica otorga la exoneración tributaria a las empresas que se hayan constituido o establecido desde el 1° de enero de 1994 hasta el 31 de diciembre de 1995, como es su caso, según lo expresamente establecido en el inciso b) del artículo 2° de dicho Decreto Legislativo, bajo cuyo régimen se constituyó el 20 de diciembre de 1995, conforme a la Escritura de Constitución que obra en autos.

Queda claro que los beneficios tributarios que establece la última parte del artículo 2° del Decreto Supremo N° 089-96-EF, tiene aplicación específica sólo para las empresas que hayan iniciado o ampliado sus operaciones a partir del 13 de setiembre de 1996, pero no para las que, como en su caso, se constituyeron antes del 31 de diciembre de 1995.

Análisis:

Con fecha 24 de abril de 1996, el recurrente solicitó ante la Municipalidad Provincial de Ica, la exoneración del Impuesto Predial respecto del inmueble de su propiedad ubicado en la ciudad de Ica, destinado a brindar servicios de establecimiento de hospedaje.

Conforme al artículo 162° del Código Tributario aprobado mediante Decreto Legislativo N° 816 se establecía que las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, debían ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de 45 días hábiles, siempre que conforme a las disposiciones pertinentes requiriese de pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria.





El artículo 163º del citado Texto indicaba que las resoluciones que resuelven las solicitudes a que se refiere el párrafo anterior serían apelables ante el Tribunal Fiscal.

Según se aprecia, la solicitud de exoneración presentada por el recurrente a la Municipalidad Provincial de Ica, constituía en sí, una de carácter no contencioso, pues contenía un pedido unilateral para gozar de un beneficio tributario y se encontraba vinculada a la determinación de la deuda tributaria.

De acuerdo a ello, la Resolución de Alcaldía N° 529-96-AMPI del 17 de setiembre de 1996, que declaró improcedente e infundada la solicitud de exoneración de la contribuyente, era apelable ante el Tribunal Fiscal.

Por consiguiente, el recurso de reclamación interpuesto por la contribuyente contra la mencionada Resolución de Alcaldía N° 529-96-AMPI el 25 de abril de 1997, debía considerarse como uno de apelación ante este Tribunal, en virtud de lo dispuesto en el artículo 103º de la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos, que establece que el error en la calificación del recurso por parte de la recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter.

En consecuencia, la Resolución de Alcaldía N°132-98-AMPI del 26 de febrero de 1998 y la Resolución de Alcaldía N° 1070-98-AMPI de fecha 20 de agosto de 1998, devienen en NULAS al haber sido emitidas por un órgano carente de competencia; tal como lo dispone el artículo 109º del Código Tributario, quedando subsistente Resolución de Alcaldía N° 529-96-AMPI;

En tal sentido, corresponde analizar el asunto de fondo materia de la controversia, el cual consiste en determinar si para efecto de la exoneración del Impuesto Predial prevista en el Decreto Legislativo N° 780, el término "constitución" está referido a la fecha de la escritura pública del acuerdo de formación de la sociedad o a su fecha de inscripción en Registros Públicos, a fin de definir si el citado beneficio es de aplicación a la recurrente en los ejercicios 1996 y 1997.

Conforme al literal b) del artículo 2º del Decreto Legislativo N° 780 (Pub. 31.12.93), las empresas de servicios de establecimientos de hospedaje que se constituyeran o establecieran hasta el 31 de diciembre de 1995, se encontraban exoneradas del Impuesto Predial por cinco (5) años computados a partir de la fecha en que se constituyan o establezcan, en el caso de empresas constituidas o establecidas fuera de la Provincia de Lima y Callao; y, dos (2) años para las que se constituyan o establezcan dentro de la Provincia de Lima y Callao. Dicho dispositivo estableció expresamente su vigencia a partir del 1 de enero de 1994.

Posteriormente, el Decreto Legislativo N° 820 (Pub. 23.04.96), señaló que las empresas de servicios de establecimientos de hospedaje que iniciaran o ampliaran sus operaciones antes del 31 de diciembre de 1998, estarían exoneradas del Impuesto Predial, por cinco (5) y tres (3) años, según se tratara de empresas ubicadas fuera o dentro de la Provincia de Lima y Callao, respectivamente, contados a partir de la fecha del inicio de sus operaciones.

Mediante Decreto Supremo N° 089-96-EF se precisó que no se considera empresas que inicien operaciones, a aquellas que hubieran sido constituidas por fusión o división de empresas o sociedades ya existentes; o adquieran bienes inmuebles que formen o hayan formado parte de activos fijos de empresas de servicios de establecimientos de hospedaje. En estos casos, dichas empresas sólo gozarían de los beneficios tributarios otorgados a las empresas que amplían operaciones, en tanto realicen operaciones consideradas como ampliación.

Según se observa, las exoneraciones del Impuesto Predial previstas en ambos Decretos Legislativos son independientes y contienen distintos supuestos, siendo el único requisito en el caso del Decreto Legislativo N° 780, que las empresas se constituyan o establezcan hasta el 31 de diciembre de 1995





Por otro lado, el Decreto Legislativo N° 820, publicado el 23 de abril de 1996, sólo sería aplicable a partir del ejercicio 1997, considerando que en el caso del Impuesto Predial la obligación tributaria se configura al 1º de enero de cada año.

En lo que se refiere al asunto materia de análisis, cabe señalar que la constitución de una sociedad es el contrato por el cual una o mas personas acuerdan conformar una sociedad, el cual debe ser elevado a escritura pública e inscrito en los Registros Públicos.

La constitución y la inscripción de la sociedad son actos distintos, tal como se considera en la actual Ley General de Sociedades, Ley N° 26887:

"Artículo 5º.- La sociedad se constituye por escritura pública, en la que está contenido el pacto social, que incluye el estatuto. Para cualquier modificación de éstos se requiere la misma formalidad....."

"Los actos referidos en el párrafo anterior se inscriben obligatoriamente en el Registro del domicilio de la sociedad.

....."

"Artículo 6º.- La sociedad adquiere personalidad jurídica desde su inscripción en el Registro....."

"Artículo 423º.- Es irregular la sociedad que no se ha constituido e inscrito conforme a esta ley....."

En la constitución simultánea, como método tradicional para fundar una sociedad "los socios se reúnen, aportan bienes para pagar el capital, establecen las formas de pacto social y del estatuto y suscriben la minuta y escritura pública de constitución de la sociedad".¹

La inscripción es un requisito para que la sociedad adquiera personalidad jurídica no así para su constitución. Con la inscripción "culmina el proceso de constitución de la sociedad y se da nacimiento a la persona jurídica".

De acuerdo a la Ley General de Sociedades anterior (D.S. N°003-85-JUS), aplicable durante la vigencia del Decreto Legislativo N° 780, también se distinguía entre el momento de la constitución de la sociedad y la formalidad del registro para efecto de adquirir personería jurídica.

"Artículo 1º.- Por el contrato de sociedad quienes la constituyen convienen en aportar bienes o servicios para el ejercicio en común de una actividad económica, en cualquiera de las formas reguladas por la presente ley....."

*"Artículo 3º.- El contrato social debidamente inscrito, genera una persona jurídica de derecho privado....."
deben constar en escritura pública e inscribirse el Registro del lugar del domicilio de la sociedad....."*

"Artículo 385º.- Es irregular la sociedad que no se ha constituido e inscrito conforme lo dispone la ley....."

En el contrato de sociedad la relación contractual se concreta al acto constitutivo, tal es así que "la noción del contrato se esfuma a partir del momento en que es adquirida la personalidad jurídica, la relación contractual originaria se convierte en una relación corporativa....".²

¹ Enrique Elías Laroza, Ley General de Sociedades Comentada - 1998
² Garrigues, citado por Lourdes Flores en "El Contrato de Sociedad"



Según se aprecia, desde el punto de vista doctrinal y de acuerdo con lo previsto en las leyes que regulan la formación de sociedades queda claro que el acto constitutivo de la sociedad que consta en la escritura pública de constitución, es independiente del registro, el cual es un acto posterior a éste; por lo que para efecto de la exoneración del Impuesto Predial prevista en el Decreto Legislativo N° 780, debe considerarse que la sociedad se ha constituido en la fecha de la escritura pública.

De acuerdo a lo expuesto en los párrafos anteriores, en el caso de autos, correspondía aplicar el beneficio dispuesto en el Decreto Legislativo N° 780, pues el recurrente estaba comprendido dentro del supuesto de exención previsto en el citado dispositivo, al haberse constituido el 20 de diciembre de 1995, conforme la escritura pública que obra en el expediente, en folios 98 a 115.

Conclusión:

Por lo expuesto, soy de opinión que este Tribunal acuerde:

1. Declarar la **NULIDAD** de las Resoluciones de Alcaldía N°s. 132-98-AMPI del 26 de febrero de 1998 y 1070-98-AMPI del 20 de agosto de 1998, así como de las Órdenes de Pago N°s. 055-97-MPI-DR y 056-97-MPI-DR; y, **REVOCAR** la Resolución de Alcaldía N° 529-96-AMPI del 17 de setiembre de 1996, emitida por la Municipalidad Provincial de Ica
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria disponiéndose su publicación en el Diario Oficial El Peruano en cuanto establece el siguiente criterio:

"Para efecto de la exoneración del Impuesto Predial prevista en el Decreto Legislativo N° 780, se considera que la sociedad se ha constituido en la fecha de la escritura pública."

Salvo mejor parecer,



PRESENTACIÓN DE TEMA PARA SALA PLENA: DIETAS PERCIBIDAS POR LOS DIRECTORES Y CONTRIBUCIÓN AL FONAVI

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Si bien de conformidad con la Ley que crea el Fondo Nacional de Vivienda (FONAVI), se encuentran gravadas las remuneraciones de los trabajadores, el artículo 8º de su Reglamento incluye entre tales conceptos a las participaciones, honorarios y dietas de los directores de las sociedades, por lo que debe determinarse si esto se encuentra ajustado al principio de legalidad.

2. ANTECEDENTES

2.1. ANTECEDENTES NORMATIVOS

De conformidad con los incisos a), b) y c) del artículo 2º de la Ley de creación del FONAVI (Decreto Ley Nº 22591) constituyen recursos financieros de dichos fondo, la contribución obligatoria del trabajador y del empleador, cualquiera sea su régimen o estatuto laboral, en cuyo caso la base imponible era la remuneración del trabajador definida por el artículo 6º de la misma Ley, y la contribución facultativa de los trabajadores independientes.

El artículo 3º del mismo Decreto Ley establecía:

"La contribución a que se refiere el inciso a) del artículo anterior, será del 1% de la remuneración del trabajador (...)"

Posteriormente, la Ley Nº 26233, publicada el 17 de octubre de 1993 estableció una nueva estructura de la contribución, gravando a los empleadores con una tasa del 6% y a los trabajadores con una de 3% calculadas sobre la remuneración, así como con una tasa obligatoria de 3% para los trabajadores independientes cuya retribución por rentas del trabajo excediera el monto que se fijaría por Decreto Supremo.

Esto fue modificado para los trabajadores dependientes mediante Ley Nº 26504 publicada el 27 de julio de 1995, que derogó la contribución obligatoria de los trabajadores, estableciendo en 9% la de los empleadores.

Finalmente, el Decreto Legislativo Nº 870, publicado el 1 de noviembre de 1996, dispuso que a partir del 1 de enero de 1997, estarían gravados con la tasa de 7% quienes percibieran ingresos calificados como rentas de cuarta categoría.

2.2. ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

Al respecto la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 1220-1 del 13 de octubre de 1994 ya ha establecido que el artículo 8º del Reglamento ha excedido el marco legal, al incluir dentro del ámbito de afectación del tributo, conceptos remunerativos de naturaleza distinta, que no corresponde a una labor subordinada, comprendiendo dentro del alcance del gravamen a sujetos pasivos no considerados por la ley, por su condición de independientes.



3. PROPUESTA DEL VOCAL QUE PRESENTA EL TEMA

3.1. DESCRIPCIÓN DE LA PROPUESTA

La supuesta precisión efectuada por el artículo 8º del Decreto Supremo N° 113-79-EF, norma reglamentaria del Decreto Ley N° 22591, no hace otra cosa que extender y desnaturalizar el concepto de remuneración establecido en el artículo 6º de dicho Decreto Ley, al incluir en el mismo las participaciones, dietas y honorarios de los directores de sociedades.

En tal sentido, las dietas de los directores de sociedades anónimas, como las del caso de autos, no se encuentran gravadas con la Contribución al FONAVI por los trabajadores dependientes, debiéndose dejar sin efecto los valores emitidos por este concepto, así como las multas giradas por no declararlo, devolviéndose al recurrente el monto pagado.

3.2. FUNDAMENTO

1. El primer párrafo del artículo 6º del Decreto Ley N° 22591, en concordancia con los artículos 2º, 3º y 5º de la misma norma, al establecer el concepto de remuneración del trabajador (base imponible del tributo), está referido exclusivamente a la retribución que corresponde a los servicios personales prestados por trabajadores dependientes, mientras que el segundo párrafo está referido a los trabajadores independientes, es decir, que prestan servicios sin tener una relación laboral, cuya Contribución en ese entonces era facultativa y su base imponible estaba constituida por el ingreso mensual.
2. 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 su disposición, pudiendo normar las labores y dictar las órdenes necesarias para la ejecución de las mismas.
3. Los directores de sociedades se sujetan, en su actuación como tales, a lo previsto en la Ley General de Sociedades, según la cual forman parte de un órgano colegiado (el Directorio), que tiene la representación legal y las facultades de gestión necesarias para la administración de la sociedad, estando sujetos a responsabilidad, entre otras causales, por abuso de facultades.
4. De tal manera, los directores no mantienen un vínculo de subordinación, puesto que no están sujetos a la normatividad que se aplica a los demás trabajadores de la sociedad ni a las órdenes dictadas para la realización de las labores que, como representantes de la aquéllo, ellos mismos dictan directamente o que se emiten por la gerencia. Por el contrario, de acuerdo con el artículo 172º de la Ley General de Sociedades según texto aprobado por Decreto Supremo N° 003-85-JUS, pueden salvar su voto.

4. CRITERIO A VOTAR

“Lo dispuesto en el artículo 8º del Decreto Supremo N° 113-79-EF al incluir dentro del concepto de remuneración a las dietas de los directores de sociedades excede los alcances de la definición prevista en el artículo 6º del Decreto Ley N° 22591.”

Vocal que propone el tema:

Fecha de presentación del tema:

Dr. Oswaldo Lozano Byrne

4/05/2001



EXPEDIENTE N° : 334-98
INTERESADO : **BANCO FINANCIERO DEL PERU**
ASUNTO : FONAVI
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima,



Vista la apelación interpuesta por **BANCO FINANCIERO DEL PERU** contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-06812 del 28 de mayo de 1997 emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara improcedente la reclamación presentada contra las Resoluciones de Determinación N°s 012-3-05024 y 012-3-05025, sobre Contribución al Fondo Nacional de Vivienda - cuenta propia de enero a diciembre de 1995 y cuenta de terceros de marzo a julio de 1995, y contra las Resoluciones de Multa N° 012-2-09828 a la N° 012-2-09839, por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que mediante Decreto Ley N° 22591 se creó la Contribución al Fondo Nacional de Vivienda (FONAVI), estableciendo los incisos a) y c) del artículo 2º de la referida norma, una contribución obligatoria para los trabajadores cualquiera sea su régimen o estatuto laboral, y para los empleadores, siendo en ambos casos la base imponible la remuneración que se perciba o se abone, según corresponda;

Que esta Ley se reglamentó mediante Decreto Supremo N° 113-79-EF, cuyo artículo 8º estableció que para efectos de la referida Contribución se consideraba remuneración a toda cantidad que se abone en efectivo, sea cual fuere su origen, naturaleza y denominación por concepto de retribución por prestación de servicios, incluyendo dentro de dicha definición las participaciones, honorarios y dietas de los directores de sociedades o administradores de empresas o similares;

Que el primer párrafo del artículo 6º del Decreto Ley N° 22591, en concordancia con los artículos 2º, 3º y 5º de la misma norma, al establecer el concepto de remuneración del trabajador (base imponible del tributo), está referido exclusivamente a la retribución que corresponde a los servicios personales prestados por trabajadores dependientes;

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 su disposición, pudiendo normar las labores y dictar las órdenes necesarias para la ejecución de las mismas;

Que los directores de sociedades se sujetan, en su actuación como tales, a lo previsto en la Ley General de Sociedades, según la cual forman parte de un órgano colegiado (el Directorio), que tiene la representación legal y las facultades de gestión necesarias para la administración de la sociedad, estando sujetos a responsabilidad, entre otras causales, por abuso de facultades;

Que de tal manera, los directores no están sujetos a la normatividad que se aplica a los demás trabajadores de la sociedad ni a las órdenes dictadas para la realización de las labores que, como representantes de aquélla, ellos mismos dictan directamente o que se emiten por la gerencia, por lo que no mantienen un vínculo de subordinación con la sociedad;

Que por ello, la supuesta precisión efectuada por el artículo 8º del Decreto Supremo N° 113-79-EF, norma reglamentaria del Decreto Ley N° 22591, no hace otra cosa que extender y desnaturalizar el concepto de remuneración establecido en el artículo 6º de dicho Decreto Ley, al incluir en el mismo las participaciones, dietas y honorarios de los directores de sociedades;

Que en tal sentido, las dietas de los directores de sociedades anónimas, como las del caso de autos, no se encuentran gravadas con la Contribución al FONAVI por los trabajadores dependientes, debiéndose dejar sin efecto los valores emitidos por este concepto, así como las multas giradas por no declararlo, devolviéndose al recurrente el monto pagado;

Que el Tribunal Fiscal, a través de reiterada jurisprudencia, tal como la expresada en las Resoluciones N°s.1220-1 del 13 de octubre de 1994 y 406-4-97 del 16 de abril de 1997, ya ha establecido que el artículo 8º del Reglamento ha excedido el marco legal, al incluir dentro del ámbito de afectación del tributo, conceptos remunerativos de naturaleza distinta, que no corresponde a una labor subordinada, comprendiendo dentro del alcance del gravamen a sujetos pasivos no considerados por la ley;

Que si bien la Ley N° 26233 estableció una Contribución al FONAVI obligatoria para los trabajadores independientes, carece de relevancia dilucidar si los directores se encuentran dentro de esta categoría, toda vez que la norma no pudo ser aplicada en la práctica, al no haberse publicado el Decreto Supremo que fijara el monto mínimo de afectación;

Que conforme al artículo 102º del Texto Único Ordenado del actual Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía en cuyo caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia obligatoria, debiendo ser publicada.

De conformidad con el dictamen del vocal Lozano Byrne, cuyos fundamentos se reproduce;

Con los vocales Flores Talavera, Lozano Byrne y Márquez Pacheco;

SE RESUELVE :

1. REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 015-4-06812 del 28 de mayo de 1997 emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, debiendo la Administración devolver a la recurrente lo pagado por concepto de los valores impugnados.

2. DECLARAR que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial El Peruano en cuanto establece el siguiente criterio:

"Lo dispuesto en el artículo 8º del Decreto Supremo N° 113-79-EF al incluir dentro del concepto de remuneración a las dietas de los directores de sociedades excede los alcances de la definición prevista en el artículo 6º del Decreto Ley N° 22591".

Regístrese, comuníquese y devuélvase a la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.

FLORES TALAVERA
Vocal Presidente

LOZANO BYRNE
Vocal

MARQUEZ PACHECO
Vocal


Zúñiga Dulanto
Secretaria Relatora

174


EXPEDIENTE N° : 334-98
INTERESADO : BANCO FINANCIERO DEL PERU
ASUNTO : FONAVI
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima,



Señor:

BANCO FINANCIERO DEL PERU interpone recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-06812 del 28 de mayo de 1997 emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara improcedente la reclamación presentada contra las Resoluciones de Determinación N°s 012-3-05024 y 012-3-05025, sobre Contribución al Fondo Nacional de Vivienda - cuenta propia de enero a diciembre de 1995 y cuenta de terceros de marzo a julio de 1995, y contra las Resoluciones de Multa N° 012-2-09828 a la N° 012-2-09839, por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178º del Código Tributario.

Argumentos de la Administración:

Manifiesta que los valores impugnados fueron emitidos debido a que el recurrente no consideró las dietas de los directores como remuneración afecta a la Contribución al Fondo Nacional de Vivienda (FONAVI) durante el ejercicio 1995, a pesar que el Decreto Supremo N° 113-79-EF, que reglamentó la aplicación de la referida Contribución, precisó que las mismas se consideraban así.

Agrega que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1220-1, según la cual las dietas de los directores no constituyen remuneración por trabajo dependiente, no constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, por lo que procede a aplicar lo dispuesto en el Decreto Supremo N° 113-79-EF mientras no se declare su ilegalidad.

Argumentos del recurrente:

Sostiene que la inclusión, mediante Decreto Supremo N° 113-79-EF, de las dietas de los directores dentro del concepto de remuneración de los trabajadores considerados como dependientes afectos al FONAVI, constituye una transgresión al principio de legalidad, establecido en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

Afirma que con la publicación de la Ley N° 26233, los trabajadores independientes recién pasan a ser sujetos pasivos de la Contribución; sin embargo, en el ejercicio 1995 aún no se había dictado el Decreto Supremo mediante el cual se establecería el monto de los ingresos mensuales sobre los cuales dichos trabajadores contribuirían al FONAVI de manera obligatoria.

Precisa que en el año 1995 las contribuciones correspondientes a los directores como trabajadores independientes eran ajenas a su empleador, debido a que aquél no tenía la condición de agente retenedor del tributo, de conformidad con lo establecido en el artículo 4º del Decreto Supremo N° 113-79-EF.

Análisis:

La Administración emite las Resoluciones de Determinación N°s 012-3-05024 y 012-3-05025 y Resoluciones de Multa N° 012-2-09828 a la N° 012-2-09839 al omitir el recurrente incluir dentro de la liquidación de la Contribución al Fondo Nacional de Vivienda, las dietas de los directores correspondientes a 1995, por lo que la materia de grado consiste en establecer si tales conceptos se encontraban gravados con la indicada Contribución.

Si bien el recurrente ha formulado su apelación fuera del plazo de quince días previsto para hacerlo por el artículo 146º del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816, pero dentro de los seis meses de la notificación de la resolución recurrida, la Administración la ha admitido a trámite al amparo del segundo párrafo del indicado artículo, al haber realizado el recurrente el pago de la deuda, por lo que procede emitir pronunciamiento sobre el asunto controvertido.

Al respecto, mediante Decreto Ley N° 22591, publicado el 1 de junio de 1979, se creó la Contribución al Fondo Nacional de Vivienda (FONAVI), estableciéndose en los incisos a) y c) del artículo 2º de la norma, una contribución obligatoria para los trabajadores cualquiera sea su régimen o estatuto laboral, y para los empleadores; siendo en ambos casos la base imponible la remuneración que se percibiera o se abonara, según corresponda. Para tal efecto, el artículo 6º del referido Decreto Ley dispuso que debía entenderse como remuneración a toda cantidad que se abone en efectivo por concepto de retribución por servicios personales.

En lo que concierne a los trabajadores independientes, se estableció que la contribución tenía el carácter facultativo.

El 16 de agosto de 1979 se publicó en el Diario Oficial "El Peruano" el Decreto Supremo N° 113-79-EF

175

consideraba remuneración a toda cantidad que se abonara en efectivo, sea cual fuere su origen, naturaleza y denominación por concepto de retribución por prestación de servicios, incluyendo dentro de dicha definición a las participaciones, honorarios y dietas de los directores de sociedades o administradores de empresas o similares.

Posteriormente, mediante Ley N° 26233, publicada el 17 de octubre de 1993, se estableció una nueva estructura de la Contribución, de la siguiente manera:

- 6% a cargo de los empleadores sobre el total de las remuneraciones mensuales que abonen a sus trabajadores.
- 3% a cargo de los trabajadores dependientes sobre el total de las remuneraciones mensuales percibidas.
- 3% como contribución obligatoria de los trabajadores independientes sobre sus ingresos mensuales por rentas de trabajo.

Adicionalmente, la Ley N° 26233 señaló que por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se establecería el monto de los ingresos mensuales a partir de los cuales sería obligatoria la Contribución de los trabajadores independientes.

Finalmente, el Decreto Legislativo N° 870, publicado el 1 de noviembre de 1996, dispuso que a partir del 1 de enero de 1997, estarían gravados con la tasa de 7% quienes percibieran ingresos calificados como rentas de cuarta categoría.

En relación con la inclusión, en el artículo 8º del Reglamento, de las dietas de directores dentro del concepto de remuneración (base imponible para los trabajadores dependientes), cabe señalar lo siguiente:

1. El primer párrafo del artículo 6º del Decreto Ley N° 22591, en concordancia con los artículos 2º, 3º y 5º de la misma norma, al establecer el concepto de remuneración del trabajador (base imponible del tributo), está referido exclusivamente a la retribución que corresponde a los servicios personales prestados por trabajadores dependientes, mientras que el segundo párrafo está referido a los trabajadores independientes, es decir, que prestan servicios sin tener una relación laboral, cuya Contribución en ese entonces era facultativa y su base imponible estaba constituida por el ingreso mensual.
2. 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 su disposición, pudiendo normar las labores y dictar las órdenes necesarias para la ejecución de las mismas.
3. Los directores de sociedades se sujetan, en su actuación como tales, a lo previsto en la Ley General de Sociedades, según la cual forman parte de un órgano colegiado (el Directorio), que tiene la representación legal y las facultades de gestión necesarias para la administración de la sociedad, estando sujetos a responsabilidad, entre otras causales, por abuso de facultades.
4. De tal manera, los directores no mantienen un vínculo de subordinación, puesto que no están sujetos a la normatividad que se aplica a los demás trabajadores de la sociedad ni a las órdenes dictadas para la realización de las labores que, como representantes de aquélla, ellos mismos dictan directamente o que se emiten por la gerencia. Por el contrario, de acuerdo con el artículo 172º de la Ley General de Sociedades según texto aprobado por Decreto Supremo N° 003-85-JUS, pueden salvar su voto.

Por ello, la supuesta precisión efectuada por el artículo 8º del Decreto Supremo N° 113-79-EF, norma reglamentaria del Decreto Ley N° 22591, no hace otra cosa que extender y desnaturalizar el concepto de remuneración establecido en el artículo 6º de dicho Decreto Ley, al incluir en el mismo las participaciones, dietas y honorarios de los directores de sociedades.

En tal sentido, las dietas de los directores de sociedades anónimas, como las del caso de autos, no se encuentran gravadas con la Contribución al FONAVI por los trabajadores dependientes, debiéndose dejar sin efecto los valores emitidos por este concepto, así como las multas giradas por no declararlo, devolviéndose al recurrente el monto pagado.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal, a través de reiterada jurisprudencia, tal como la expresada en las Resoluciones N°s. 1220-1 del 13 de octubre de 1994 y 406-4-97 del 16 de abril de 1997, ya ha establecido que el artículo 8º del Reglamento ha excedido el marco legal, al incluir dentro del ámbito de afectación del tributo, conceptos remunerativos de naturaleza distinta, que no corresponde a una labor subordinada, comprendiendo dentro del alcance del gravamen a sujetos pasivos no considerados por la ley.

Es preciso señalar que si bien la Ley N° 26233 estableció una Contribución al FONAVI obligatoria para los trabajadores independientes, carece de relevancia dilucidar si los directores se encuentran dentro de esta categoría, toda vez que la norma no pudo ser aplicada en la práctica al no haberse publicado el Decreto Supremo que fijara el monto mínimo de afectación.



Finalmente, cabe señalar que conforme al artículo 102º del Texto Único Ordenado del actual Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía en cuyo caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia obligatoria, debiendo ser publicada.

Conclusión:

Por lo expuesto, soy de opinión que este Tribunal Fiscal acuerde:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 015-4-06812 del 28 de mayo de 1997 emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, debiendo la Administración devolver a la recurrente lo pagado por concepto de los valores impugnados.
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial El Peruano en cuanto establece el siguiente criterio:

"Lo dispuesto en el artículo 8º del Decreto Supremo N° 113-79-EF al incluir dentro del concepto de remuneración a las dietas de los directores de sociedades excede los alcances de la definición prevista en el artículo 6º del Decreto Ley N° 22591".

Salvo mejor parecer,

OLB/EAM

