

EXPEDIENTE N° : 334-98
INTERESADO : **BANCO FINANCIERO DEL PERU**
ASUNTO : FONAVI
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 22 de mayo del 2001

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 178° 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 2° 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 8° 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 6° del Decreto Ley N° 22591, en concordancia con los artículos 2°, 3° y 5° 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 8° 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 6° 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 8° 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 102° del Texto Unico 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 acuerdo con el artículo 154°;

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

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

RESUELVE :


1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 015-4-06812 del 28 de mayo de 1997, debiendo la Administración devolver al recurrente lo pagado por concepto de los valores impugnados.

2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Unico 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 8° 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 6° 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


MÁRQUEZ PACHECO
VOCAL


Zúñiga Dulanto
Secretaria Relatora
LB/ZD/EA/mgp
LB-222

EXPEDIENTE N° : 334-98
DICTAMEN : Vocal Lozano Byrne
INTERESADO : BANCO FINANCIERO DEL PERU
ASUNTO : FONAVI
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 22 de mayo del 2001

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 178° 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 4° 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 146° 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 2° 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 6° 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, Reglamento de la Contribución al FONAVI, cuyo artículo 8° indicaba que para efectos de esta Contribución se 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 8° 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 6° del Decreto Ley N° 22591, en concordancia con los artículos 2°, 3° y 5° 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 172° 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 8° 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 6° 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 8° 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 102° del Texto Unico 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 acuerdo con el artículo 154°.

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, debiendo la Administración devolver al recurrente lo pagado por concepto de los valores impugnados.
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Unico Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la resolución que se emita 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 8° 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 6° del Decreto Ley N° 22591".

Salvo mejor parecer,

TRIBUNAL FISCAL


OSWALDO LOZANO BYRNE
Vocal Informante

OLB/EAM

R.T.F. N° 632-4-2001