

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2004-09

TEMA : DETERMINAR SI LA REMUNERACIÓN EN ESPECIE FORMA PARTE DE LA BASE IMPONIBLE DE LA CONTRIBUCIÓN AL FONAVI Y DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO DE SOLIDARIDAD.

FECHA : 29 de marzo de 2004
HORA : 5.35 p.m.
LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258 Miraflores

ASISTENTES : Ana María Cogorno P. Mariella Casalino M. Oswaldo Lozano B.
Marina Zelaya V. Renée Espinoza B. Rosa Barrantes T.
Silvia León P. Juana Pinto de Aliaga José Manuel Arispe V.
Ada Flores T. Gabriela Márquez P. Lourdes Chau Q.
Zoraida Olano S. Doris Muñoz G. Marco Huamán S.
Elizabeth Winstanley P. María Eugenia Caller F.

I. ANTECEDENTES:

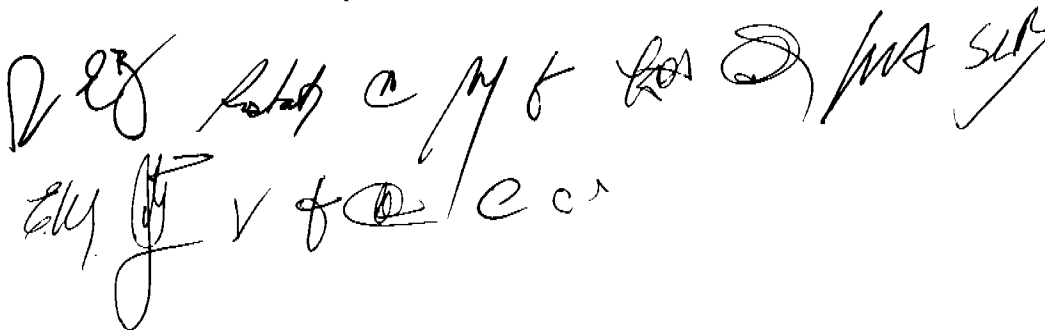
Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos, el acuerdo adoptado y su fundamento, tal como se detalla en el cuadro que se transcribe a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

“La remuneración en especie no forma parte de la base imponible de la Contribución al FONAVI ni del Impuesto Extraordinario de Solidaridad.

El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el Diario Oficial El Peruano.”

A collection of handwritten signatures in black ink, likely representing the attendees of the meeting. The signatures are written in a cursive, somewhat stylized manner. Some are clearly legible, while others are more abstract. They are arranged in two rows, with the top row having more signatures than the bottom row.

TEMA: DETERMINAR SI LA REMUNERACIÓN EN ESPECIE FORMA PARTE DE LA BASE IMPONIBLE DE LA CONTRIBUCIÓN AL FONAVI Y DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO DE SOLIDARIDAD.

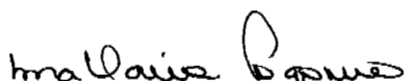
	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2	PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO.	
	La remuneración en especie no forma parte de la base imponible de la Contribución al FONAVI ni del Impuesto Extraordinario de Solidaridad. Fundamento: ver propuesta 1 del informe.	La remuneración en especie forma parte de la base imponible de la Contribución al FONAVI y del Impuesto Extraordinario de Solidaridad. Fundamento: ver propuesta 2 del informe.	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2
			El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario.
Vocales				
Dra. Caller	X		X	
Dra. Cogorno	X		X	
Dra. Casalino	X		X	
Dr. Lozano		X	X	
Dra. Zelaya	X		X	
Dra. Espinoza	X		X	
Dra. Barrantes	X		X	
Dra. León	X		X	
Dra. Pinto	X		X	
Dr. Arispe	X		X	
Dra. Flores	X		X	
Dra. Márquez	X		X	
Dra. Chau		X	X	
Dra. Olano		X	X	
Dra. Muñoz	X		X	
Dr. Huamán		X	X	
Dra. Winstanley		X	X	
Total	12	5	17	

Handwritten signatures and notes:
 R. J. Lopez @ M. F. Los D. J. A. S. B. E. J. L. f. @ C. A.

III. DISPOSICIONES FINALES:

Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica 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.



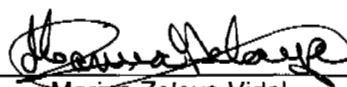
Ana María Cogorno Prestinoni



Mariella Casalino Mannarelli




Oswaldo Lozano Byrne




Marina Zelaya Vidal



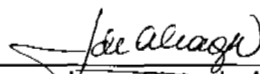
Renée Espinoza Bassino



Rosa Barrantes Takata



Silvia León Pinedo



Juana Pinto de Aliaga



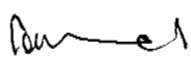
José Manuel Arispe Villagarcía



Ada Flores Talavera



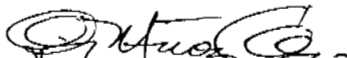
Gabriela Márquez Pacheco



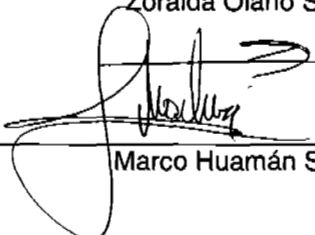
Lourdes Chau Quispe



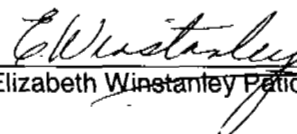
Zoraida Olano Silva



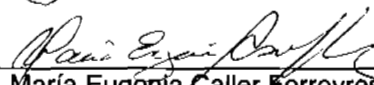
Doris Muñoz García



Marco Huamán Sialer



Elizabeth Winstanley Patiño



María Eugenia Caller Ferreyros

INFORME FINAL

TEMA : DETERMINAR SI LA REMUNERACIÓN EN ESPECIE FORMA PARTE DE LA BASE IMPONIBLE DEL FONAVI Y DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO DE SOLIDARIDAD.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El presente informe pretende determinar si la remuneración en especie forma parte de la base imponible del FONAVI y del Impuesto Extraordinario de Solidaridad.

2. ANTECEDENTES

2.1 ANTECEDENTES NORMATIVOS

DECRETO LEY N° 22591, Ley que creó el FONAVI y que fue publicada el 1 de junio de 1979.

Artículo 1°.- Créase en el Banco de Vivienda del Perú el Fondo Nacional de Vivienda, que también se denominará FONAVI, con la finalidad de satisfacer, en forma progresiva, la necesidad de vivienda de los trabajadores en función de sus ingresos y del grado de desarrollo económico y social del país.

Artículo 2°.- Constituyen recursos financieros del FONAVI los siguientes:

...

c. La contribución obligatoria de los empleadores.

Artículo 5°.- La contribución a que se refiere el inciso c) del artículo 2°, será el 4% sobre las remuneraciones que se abonen, rigiendo para la base del cálculo el límite de remuneraciones, señalado por el artículo 3° del presente decreto ley.

Artículo 6°.- Para los efectos del presente decreto ley se considera remuneración toda cantidad que se abone en efectivo, por concepto de retribución de servicios personales.

DECRETO SUPREMO N° 113-79-EF, Reglamento del Decreto Ley N° 22591 y que fue publicado el 16 de agosto de 1979.

Artículo 8°.- Para efectos de las contribuciones se considera remuneración toda cantidad que se abone en efectivo, sea cual fuese su origen, naturaleza y denominación por concepto de retribución por prestación de servicios personales.

...

Asimismo, están comprendidas como remuneraciones afectas, las asignaciones por variación de precios y las bonificaciones especiales por costo de vida.

Artículo 9°.- No están comprendidas como remuneraciones afectas las siguientes:

- Las asignaciones anuales sustitutorias del régimen de participación de utilidades a que se refiere el artículo 7° de la Ley N° 11672 y las participaciones líquidas otorgadas a los trabajadores por leyes sectoriales.
- La compensación por tiempo de servicios y las indemnizaciones por vacaciones no gozadas.
- Las gratificaciones que se concedan en los meses de julio y diciembre por motivo de Fiestas Patrias y Navidad.
- La bonificación creada por la Ley N° 11725.



- e) Las retribuciones a trabajadores del servicio doméstico.

DECRETO LEGISLATIVO N° 870, publicado el 1 de noviembre de 1996.

Artículo 2°.- Inclúyase, a partir del 1 de enero de 1997, dentro del concepto de remuneración, para los efectos de la Contribución al FONAVI, a las gratificaciones que se concedan en los meses de julio y diciembre por motivos de Fiestas Patrias y Navidad, respectivamente.

DECRETO SUPREMO N° 003-97-TR, aprobó el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, y que fue publicado el 27 de marzo de 1997.

Artículo 6°.- Constituye remuneración para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualesquiera sean la forma o denominación que se le de, siempre que sea de su libre disposición. La alimentación otorgada en crudo o preparada y las sumas que por tal concepto se abonen a un concesionario o directamente al trabajador tienen naturaleza remuneratoria cuando constituyen la alimentación principal del trabajador en calidad de desayuno, almuerzo o refrigerio que lo sustituya o cena¹.

Artículo 7°.- No constituye remuneración para ningún efecto legal los conceptos previstos en los artículos 19° y 20° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 650².

DECRETO SUPREMO N° 001-97-TR, aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios – Decreto Legislativo N° 650³, y fue publicado el 1 de marzo de 1997.

Artículo 19°.- No se consideran remuneraciones computables las siguientes:

- a) Gratificaciones extraordinarias u otros pagos que perciba el trabajador ocasionalmente, a título de liberalidad del empleador o que hayan sido materia de convención colectiva, o aceptadas en los procedimientos de conciliación o mediación, o establecidas por resolución de la Autoridad Administrativa de Trabajo, o por laudo arbitral. Se incluye en este concepto a la bonificación por cierre de pliego;
- b) Cualquier forma de participación en las utilidades de la empresa;
- c) El costo o valor de las condiciones de trabajo;
- d) La canasta de Navidad o similares;
- e) El valor del transporte, siempre que esté supeditado a la asistencia al centro de trabajo y que razonablemente cubra el respectivo traslado. Se incluye en este concepto el monto fijo que el empleador otorgue por pacto individual o convención colectiva, siempre que cumpla con los requisitos antes mencionados;
- f) La asignación o bonificación por educación, siempre que sea por un monto razonable y se encuentre debidamente sustentada;

¹ Debe señalarse que este artículo adopta el tenor del artículo 2° de la Ley N° 26513, publicada el 28 de julio de 1995, que modificó el texto original del artículo 39° del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Fomento del Empleo, publicado el 12 de noviembre de 1991, y que mencionaba:

Artículo 39°.- Constituye remuneración para efectos de esta Ley el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualesquiera sean la forma o denominación que se le dé, siempre que sea de su libre disposición. La alimentación otorgada en crudo o preparada y las sumas que por tal concepto se abonen a un concesionario o directamente al trabajador tienen naturaleza remuneratoria cuando constituyen la alimentación principal del trabajador en calidad de desayuno, almuerzo o refrigerio que lo sustituye o cena.

² Este artículo mantiene el tenor original del artículo 40° del Decreto Legislativo N° 728, publicado el 12 de noviembre de 1991.

³ El Texto Original del Decreto Legislativo N° 650, Ley de Compensación de Servicios, fue publicado el 24 de julio de 1991.



- g) Las asignaciones o bonificaciones por cumpleaños, matrimonio, nacimiento de hijos, fallecimiento y aquéllas de semejante naturaleza. Igualmente, las asignaciones que se abonen con motivo de determinadas festividades siempre que sean consecuencia de una negociación colectiva;
- h) Los bienes que la empresa otorgue a sus trabajadores, de su propia producción, en cantidad razonable para su consumo directo y de su familia;
- i) Todos aquellos montos que se otorgan al trabajador para el cabal desempeño de su labor o con ocasión de sus funciones, tales como movilidad, viáticos, gastos de representación, vestuario y en general todo lo que razonablemente cumpla tal objeto y no constituya beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador;
- j) El refrigerio que no constituya alimentación principal, conforme al artículo 12º de la presente ley.

Artículo 20º.- Tampoco se incluirá en la remuneración computable la alimentación proporcionada directamente por el empleador que tenga la calidad de condición de trabajo por ser indispensable para la prestación de los servicios, o cuando se derive de mandato legal.

2.2 ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

RTF QUE ESTABLECE QUE LA REMUNERACIÓN EN ESPECIE NO SE ENCUENTRA INCLUIDA EN LA BASE IMPONIBLE DEL IES.

RTF Nº 05667-4-2003 (03-10-03)

Se revoca la apelada en cuanto al reparo a los pagos en especie que no habían sido considerados por la recurrente en la base imponible del FONAVI. Se establece que la **base imponible** del Impuesto Extraordinario de Solidaridad, que resulta ser la misma establecida para el FONAVI, **está compuesta por la remuneración en efectivo** abonada al trabajador, no estando por tanto comprendida la remuneración en especie. Se precisa que si bien el Decreto Supremo Nº 003-97-TR contiene la definición para todo efecto legal ello no modifica que la base imponible afecta establecida en la Ley de creación del FONAVI, está constituida por la remuneración en efectivo –aplicable también al Impuesto Extraordinario de Solidaridad– sino que estando a la citada base imponible (remuneración en efectivo), permite establecer los conceptos gravados dentro de este contexto.

RTFs que se han pronunciado sobre conceptos pagados en efectivo a los trabajadores y afectos al FONAVI.

RTF Nº 2225-4-96 (09-10-96)

Se revoca la apelada por no haberse incluido lo que pagó la empresa por gratificación extraordinaria a un trabajador como base imponible del FONAVI. Se establece que conforme al artículo 6º del Decreto Ley Nº 22591 y la Ley Nº 26233 la base imponible para la contribución al FONAVI es el total de la remuneración considerada ésta como **toda cantidad que se abone en efectivo** por concepto de retribución por servicios personales. Adicionalmente, el artículo 9º del Decreto Supremo Nº 113-79-EF estableció qué conceptos no están comprendidos como remuneraciones para efectos de la Contribución al FONAVI.

Señala que posteriormente, el artículo 40º del Decreto Legislativo Nº 728 dispone que no constituyen remuneración para ningún efecto legal los conceptos contenidos en los artículos 19º y 20º del Decreto Legislativo Nº 650, entre los que se encuentran las gratificaciones extraordinarias u otros pagos que perciba el trabajador ocasionalmente a título de liberalidad del empleador. Consecuentemente, conforme al mandato del artículo 40º del Decreto Legislativo Nº 728 las gratificaciones extraordinarias no forman parte de la base imponible del FONAVI.



Se precisa que las normas que regulan el FONAVI se han limitado a señalar los rubros no incluidos en el concepto de remuneración por medio de normas reglamentarias (artículo 9º del Decreto Supremo N° 113-79-EF), la cual si bien constituye norma específica, es de rango inferior al del Decreto Legislativo N° 728, artículo 40º.

RTF N° 687-2-98 (21-08-98)

Se revoca la apelada que reparó a la recurrente por no haberse incluido como base imponible del FONAVI **los pagos efectuados por concepto de movilidad y refrigerio**. Se establece que de conformidad con lo dispuesto en el Decreto Ley N° 22591, modificado por el Decreto Legislativo N° 497 y la Ley N° 26233, la base imponible para la contribución al FONAVI es el total de remuneraciones. Si bien el artículo 9º del reglamento de la Ley que creó el FONAVI, Decreto Supremo N° 113-79-EF, no excluyó como remuneración los montos abonados por concepto de movilidad y alimentación a los trabajadores, el artículo 40º del Decreto Legislativo N° 728 excluyó el monto del valor de los pasajes supeditados a la asistencia del centro del trabajo y que cubra el respectivo traslado, así como la alimentación proporcionada directamente por el empleador que tenga la calidad de condición de trabajo o cuando derive de un mandato legal.

RTFS. QUE APLICAN EL D. LEG. N° 728 AL ÁMBITO TRIBUTARIO.

RTF N° 665-2-2001 (31-05-01)

"Que las normas que regulan la Contribución al FONAVI se han limitado a señalar los rubros no incluidos en el concepto de remuneración por medio de normas reglamentarias, las cuales si bien constituyen norma específica, son de rango inferior al Decreto Legislativo N° 728, que además es norma posterior y define el concepto de remuneración;

Que en consecuencia, los montos entregados por concepto de movilidad no constituyen remuneración por tratarse de condiciones de trabajo y no de sumas de libre disposición del trabajador, por lo que no correspondería considerarlos dentro de la base imponible de la Contribución al FONAVI".

RTF N° 8180-4-2001 (28-09-01)

"Que el artículo 6º del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, establecía que constituía remuneración para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualesquiera sean la forma o denominación que se le dé, siempre que sea de su libre disposición;

Que de conformidad a lo dispuesto por los incisos e) y i) del artículo 19º del Decreto Legislativo N° 650, aplicable al caso de autos por mandato del artículo 40º del Decreto Legislativo N° 728, no constituía remuneración para ningún efecto legal, entre otros conceptos, el valor de los pasajes, siempre que estuviera supeditado a la asistencia al centro de trabajo y que razonablemente cubriera el respectivo traslado;

Que de la revisión de los actuados no se puede determinar si el concepto que la recurrente denomina "movilidad" y que la Administración ha acotado, cumple con los requisitos establecidos en la ley para estar excluida de la base imponible de la contribución al FONAVI, toda vez que no existe documento alguno que indique el monto que individualmente se asigna a los trabajadores para así determinar su razonabilidad".

RTF 131-3-2000 (25-02-00)

"Que en la resolución apelada, la Administración Tributaria alega que por la especialidad de las normas relativas a la Contribución al FONAVI no procede aplicar lo dispuesto en el artículo 40º del Decreto Legislativo N° 728;



Que sin embargo, de la lectura del citado artículo, se advierte que aquél contiene un mandato de carácter imperativo y, por ende, de ineludible cumplimiento; esto es, al disponerse que los conceptos incluidos en el artículo 19º de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, no son considerados como remuneración para ningún efecto legal, dicho mandato no sólo se restringe para efectos laborales, sino que tiene alcance general”.

RTF QUE ESTABLECE QUE LA REMUNERACIÓN EN ESPECIE SE ENCUENTRA INCLUIDA EN LA BASE IMPONIBLE DEL IES.

RTF Nº 5793-5-2003 (15-10-2003) – RTF anulada por Dualidad de Criterio.

Se confirma la apelada por el reparo a los pagos en especie que no fueron considerados por la recurrente como base imponible del FONAVI. Se señala que con posterioridad a la dación de la Ley que creó el FONAVI, mediante el TUO del Decreto Legislativo Nº 728 (aprobado por el Decreto Supremo Nº 003-97-TR), se estableció que constituye remuneración para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualesquiera sea la forma o denominación que se le dé, siempre que sea de su libre disposición. Asimismo, dicho decreto precisó que no constituye remuneración para ningún efecto legal los conceptos previstos en los artículos 19º y 20º de la Ley de Compensación de Servicios. En tal sentido, se concluye que la legislación prevé la posibilidad de pagar la remuneración en especie, siempre que ésta sea de libre disposición del trabajador, y que dicho concepto no éste señalado en los artículos 19º y 20º de la Ley de Compensación de Servicios.

Se precisa que la exclusión como remuneración de los conceptos contenidos en los artículos 19º y 20º del Decreto Legislativo Nº 650 responde a que algunos de ellos no cumplen con la característica de la libre disponibilidad –como es el caso de los que tienen la calidad de condición de trabajo– y a que se busca fomentar el otorgamiento de los otros conceptos por parte del empleador.

Se indica que dado que la recurrente entregó un saco de arroz y azúcar mensualmente a sus trabajadores quienes le prestan servicio técnico de electricidad, tal entrega de bienes no constituye condición de trabajo, alimentación indispensable para la prestación del servicio, ni los bienes suministrados proceden de la propia producción. Asimismo, tampoco se encuentra recogido en ninguno de los otros supuestos de los artículos 18º y 19º del Decreto Legislativo Nº 650. En consecuencia, el pago en especie efectuado por la recurrente forma parte de la base imponible del FONAVI.

3. PROPUESTAS

3.1 PROPUESTA 1

DESCRIPCIÓN

La remuneración en especie no forma parte de la base Imponible de la Contribución al FONAVI ni del Impuesto Extraordinario de Solidaridad.

FUNDAMENTO

Mediante el Decreto Ley Nº 22591, publicado el 1 de julio de 1979, se creó la denominada Contribución al FONAVI, como contribución obligatoria de los trabajadores, empleadores y empresas constructoras (que ejecutasen viviendas financiadas por el FONAVI) y como contribución facultativa de los trabajadores independientes, la cual era calculada aplicando las alícuotas de 1%, 5% y 4% sobre la base de las remuneraciones que se abonasen a los trabajadores.



El artículo 6º de la misma norma estableció que se considera remuneración a toda cantidad que **se abone en efectivo** por concepto de retribución de servicios personales, señalándose similar concepto en el primer párrafo del artículo 8º del Reglamento de la precitada ley, aprobado por el Decreto Supremo N° 113-79-EF y publicado el 16 de agosto de 1979.

Asimismo, debe indicarse que la Ley N° 26233 publicada el 17 de octubre de 1993, estableció como nuevas tasas para la Contribución al FONAVI, el 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 y 3% como contribución obligatoria de los trabajadores independientes sobre sus ingresos mensuales por rentas de trabajo.

Mediante el artículo 3º de la Ley N° 26504, publicada el 18 de julio de 1995, se eliminó la contribución de los trabajadores dependientes, manteniéndose únicamente la de los empleadores con una tasa del 9%, la que durante el ejercicio 1998 ascendía a 5% de acuerdo a lo previsto por la Ley N° 26851.

De otro lado, la Ley N° 26969 sustituyó, a partir del 1 de setiembre de 1998, la Contribución al FONAVI por el Impuesto Extraordinario de Solidaridad, estableciendo en el numeral 3.2 del artículo 30º que los sujetos, **base imponible** y alícuota del impuesto, así como las exoneraciones, inafectaciones, deducciones y demás normas necesarias para su aplicación, serían las establecidas para la mencionada contribución, vigentes a la fecha de aprobación de la ley.

Debe señalarse que la base imponible es un atributo del aspecto material de la hipótesis de incidencia, y por tanto en virtud al principio de legalidad tributaria es un concepto legal, es decir es la ley la que califica uno o algunos atributos mensurables del aspecto material de la hipótesis de incidencia y le confiere la función jurídica de base imponible.

Según ATALIBA⁴, la base imponible puede abarcar enteramente las perspectivas mensurables del hecho objeto del concepto en que la hipótesis de incidencia se constituye, o solamente alguna de ellas. Puede también darles configuración jurídica diversa de la que en la realidad, en el mundo fenoménico, ellas tienen. Así un estado de hecho puede tener diversos atributos mensurables; la base imponible establecida por el legislador puede considerar solamente uno, o algunos, y no necesariamente todos.

Bajo este marco conceptual cuando el artículo 5º del Decreto Ley N° 22591, Ley que creó el FONAVI, estableció que dicho tributo grava las remuneraciones, y el artículo 6º de la citada ley señala que para los efectos del decreto es remuneración toda cantidad que se abone en efectivo, por concepto de retribución de servicios personales, el artículo 6º ha definido la base imponible del tributo, la cual descansa sobre componentes pecuniarios o dinerarios.

Asimismo, el artículo 8º del reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 113-79-EF, que no ha sido derogado, reitera el concepto de base imponible sobre un sustrato pecuniario tal como señala la ley del FONAVI.

De ello podemos concluir, que en **base al principio de autonomía del derecho tributario**, el legislador optó para efectos de la determinación de la base imponible de la Contribución al FONAVI, por **circunscribir el concepto remuneración sólo a los pagos abonados en efectivo**.

Si bien el artículo 6º del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728 – Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por el Decreto Supremo N° 003-97-TR

⁴ ATALIBA, Gerardo, La Hipótesis de Incidencia Tributaria, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987, página 128.



y publicado en marzo de 1997⁵, señala como remuneración **para todo efecto legal** el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero **o en especie**, cualesquiera sean la forma o denominación que se le de, siempre que sea de su libre disposición, estableciendo así una definición con alcance general, dicha norma no podría modificar la base imponible del FONAVI, incorporando bajo su ámbito elementos distintos a los pagos dinerarios que la conforman.

Por tanto, la definición de remuneración del Decreto Supremo N° 003-97-TR sólo resulta aplicable en la medida que le permite al juzgador evaluar cuando un concepto que se encuentra dentro del ámbito de aplicación del FONAVI, es decir, uno de tipo pecuniario, llega a tener calidad remuneratoria en el marco de una relación laboral.

Es así que este Tribunal lo ha venido entendiendo, lo que se aprecia de la revisión de las RTFs N°s 131-3-2000, 665-2-2001 y 8180-4-2001, en las que reconociéndose previamente que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 6° del Decreto Ley N° 22591, se considera como remuneración a toda cantidad que se abone **en efectivo** por concepto de retribución por servicios personales, se procede a evaluar la calidad remuneratoria de los conceptos por los que se efectuó el abono en efectivo.

De otro lado, debemos señalar que no resulta adecuado interpretar que el artículo 6° del Decreto Legislativo N° 728 – Ley de Productividad y Competitividad Laboral, al establecer el concepto de remuneración para todos los efectos legales como el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero **o en especie**, derogó tácitamente el artículo 6° del Decreto Ley N° 22591 que señala que para efectos de la Contribución al FONAVI se considera remuneración a toda cantidad que **se abone en efectivo** por concepto de retribución de servicios personales, **al tratarse esta última de una norma especial**.

En efecto, todas las normas con rango de ley, se rigen entre sí por el principio de especialidad, que de acuerdo a lo señalado por Marcial Rubio Correa⁶ establece que “la disposición especial prima sobre la general, lo que quiere decir que si dos normas con rango de ley establecen disposiciones contradictorias o alternativas pero una es aplicable a un espectro más general de situaciones y otra a un espectro más restringido, primará ésta sobre aquélla en su campo específico.”

En este caso, el artículo 6° del Decreto Legislativo N° 728 – Ley de Productividad y Competitividad Laboral contiene una disposición aplicable a un espectro más general, siendo que el artículo 6° del Decreto Ley N° 22591 define el concepto de remuneración para efectos de determinar la base imponible de la Contribución al FONAVI; norma que resulta de aplicación especial para su campo específico, esto es, respecto a la determinación de la base imponible de la Contribución al FONAVI.

⁵ El texto original del artículo 39° del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Fomento del Empleo, publicado el 27 de noviembre de 1991, señalaba que:

Artículo 39°.- Constituye remuneración para efectos de esta ley el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero **o en especie**, cualesquiera sean la forma o denominación que se le dé, siempre que sea de su libre disposición. La alimentación otorgada en crudo o preparada y las sumas que por tal concepto se abonen a un concesionario o directamente al trabajador tienen naturaleza remuneratoria cuando constituyen la alimentación principal del trabajador en calidad de desayuno, almuerzo o refrigerio que lo sustituye o cena.

Posteriormente, el artículo 2° de la Ley N° 26513, publicada el 28 de julio de 1995, modificó el artículo 39° con el siguiente tenor:

Artículo 39°.- Constituye remuneración **para todo efecto legal** el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero **o en especie**, cualesquiera sean la forma o denominación que se le de, siempre que sea de su libre disposición. La alimentación otorgada en crudo o preparada y las sumas que por tal concepto se abonen a un concesionario o directamente al trabajador tienen naturaleza remuneratoria cuando constituyen la alimentación principal del trabajador en calidad de desayuno, almuerzo o refrigerio que lo sustituya o cena.

⁶ Rubio Correa Marcial, El Sistema Jurídico Introducción al Derecho. Octava Edición. Pontificia Universidad Católica del Perú Fondo Editorial. 1999, pág. 148.



Si bien podría argumentarse que el artículo 6º del Decreto Legislativo Nº 728 – Ley de Productividad y Competitividad Laboral, al definir el concepto de remuneración, derogó el artículo 6º del Decreto Ley Nº 22591 por tratarse de una norma posterior, tal interpretación no resulta acorde con el principio de autonomía del derecho tributario y además tendría como consecuencia que vía interpretación, extendamos la aplicación del tributo a un supuesto distinto al establecido expresamente en la norma que lo crea, lo que evidentemente contraría lo dispuesto por la Norma VIII del Código Tributario que establece que en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, **ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.**

En consecuencia, la base imponible de la Contribución al FONAVI y del Impuesto Extraordinario de Solidaridad, que resulta ser la misma, está compuesta por la remuneración, en efectivo abonada al trabajador, no estando por tanto comprendida la remuneración en especie a que se refiere el artículo 6º del Decreto Supremo Nº 003-97-TR.

3.2 PROPUESTA 2

DESCRIPCIÓN

La remuneración en especie forma parte de la base Imponible de la Contribución al FONAVI y del Impuesto Extraordinario de Solidaridad.

FUNDAMENTO

El Decreto Ley Nº 22591, vigente a partir del 1 de julio de 1979, creó la Contribución al Fondo Nacional de Vivienda (FONAVI), estableciendo en los incisos a) y c) del artículo 2º una contribución obligatoria para los trabajadores, cualquiera fuera su régimen o estatuto laboral, y para los empleadores; en ambos casos, la base imponible era la remuneración que se percibiera o se abonara, según correspondiera.

El artículo 6º del referido decreto ley dispuso que por remuneración debía entenderse a toda cantidad que se abonara en efectivo por concepto de retribución por servicios personales, mientras que el Reglamento del Decreto Ley Nº 22591, aprobado por el Decreto Supremo Nº 113-79-EF, en su artículo 9º, estableció qué conceptos no estaban comprendidos como remuneración para efectos de la Contribución al FONAVI.

La Ley Nº 26233, publicada el 17 de octubre de 1993, estableció una nueva estructura de la Contribución al FONAVI, fijando como nuevas tasas el 6% a cargo de los empleadores sobre el total de las remuneraciones mensuales⁷ que abonen a sus trabajadores, 3% a cargo de los trabajadores dependientes sobre el total de las remuneraciones mensuales percibidas y 3% como contribución obligatoria de los trabajadores independientes sobre sus ingresos mensuales por rentas de trabajo.

El artículo 3º de la Ley Nº 26504, publicada el 18 de julio de 1995, eliminó la contribución de los trabajadores dependientes, manteniéndose únicamente la de los empleadores con una tasa del 9%, la que durante el ejercicio 1998 ascendía a 5% de acuerdo con lo previsto por la Ley Nº 26851.

Con posterioridad, el artículo 39º del Decreto Legislativo Nº 728, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 12 de noviembre de 1991, dispuso que: *"Constituye remuneración para efectos de esta Ley el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualesquiera sean la forma o denominación que se le dé, siempre*

⁷ Nótese que inclusive con esta ley se hace referencia al total de las remuneraciones mensuales del trabajador, de donde podría haberse interpretado que desde esa fecha incluso implícitamente se había modificado el concepto de remuneración.



qué sea de su libre disposición. La alimentación otorgada en crudo o preparada y las sumas que por tal concepto se abonen a un concesionario o directamente al trabajador tienen naturaleza remuneratoria cuando constituyen la alimentación principal del trabajador en calidad de desayuno, almuerzo o refrigerio que lo sustituye o cena”.

Tal artículo fue modificado por la Ley N° 26513 (vigente desde el 29 de julio de 1995), que estableció que constituye remuneración para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que se le dé, siempre que sea de su libre disposición, agregando que la alimentación otorgada en crudo o preparada y las sumas que por tal concepto se abonen a un concesionario o directamente al trabajador tienen naturaleza remuneratoria cuando constituyen la alimentación principal del trabajador en calidad de desayuno, almuerzo o refrigerio que lo sustituya o cena⁸.

De igual forma, a través del artículo 40º del mismo Decreto Legislativo N° 728 se dispuso que no constituye remuneración para ningún efecto legal los conceptos previstos en los artículos 19º y 20º del Decreto Legislativo N° 650.

Posteriormente, la Ley N° 26969, publicada el 27 de agosto de 1998, sustituyó, a partir del 1 de septiembre de 1998, la Contribución al FONAVI por el Impuesto Extraordinario de Solidaridad, estableciendo en el numeral 3.2 del artículo 3º que los sujetos, base imponible y alícuota del impuesto, así como las exoneraciones, inafectaciones, deducciones y demás normas necesarias para su aplicación, serían las establecidas para la mencionada contribución, vigentes a la fecha de aprobación de la ley.

En este orden de ideas, resulta necesario analizar si con la entrada en vigencia del artículo 39º del Decreto Legislativo N° 728, modificado por la Ley N° 26513, quedó derogado tácitamente el artículo 6º del Decreto Ley N° 22591, que contenía una definición particular de “remuneración” (restringiéndolo a los pagos en efectivo) para efecto de la Contribución al FONAVI, pues el citado artículo 39º, con la referida modificación, consideró aplicable para todo efecto legal la definición de remuneración contenida en esta última norma, que incluía en ella no sólo los pagos en efectivo sino también los pagos en especie.

Al respecto, cabe resaltar que por el acto de derogación una norma deja de pertenecer al ordenamiento jurídico por haber sido excluida del mismo a través de una norma posterior, del mismo rango o de rango superior en el ordenamiento⁹. De acuerdo con el Artículo I del Título Preliminar del Código Civil, la derogación se produce por declaración expresa, por incompatibilidad entre la nueva ley y la anterior o cuando la materia de ésta es íntegramente regulada por aquélla, señalando asimismo que por la derogación de una ley no recobran vigencia las que ella hubiere derogado.

En ese sentido, la derogación puede darse por declaración expresa –es decir cuando la nueva ley declara taxativamente que deroga la antigua– o de manera tácita, siendo este último supuesto el que ocurrió en el caso bajo análisis. Si bien el Decreto Legislativo N° 728, modificado por Ley N° 26513, no estableció de manera explícita, individualizada y concreta¹⁰ que derogaba el artículo 6º del Decreto Ley N° 22591, de manera implícita se efectuó una derogación tácita de dicho artículo, por incompatibilidad entre ambas normas respecto del contenido del concepto de remuneración, ello en razón de que la derogación tácita se funda en la regla de razón de que cuando el legislador ha

⁸ La norma fue recogida por el artículo 6º del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728 - Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por el Decreto Supremo N° 003-97-TR, publicado el 27 de marzo de 1997.

⁹ En síntesis se puede establecer que la derogación implica la supresión de una norma, o la cesación de la vigencia de las leyes, radicando su esencia en un cambio de voluntad del legislador. DIEZ-PICASSO, Luis María. *La derogación de la leyes*. Madrid: Editorial Civitas, 1990, p. 33.

¹⁰ CÁRDENAS QUIROS, Carlos. *Modificación y derogación de las normas legales*. Lima: Editorial Ara, 1999, p. 41.



manifestado sucesivamente dos voluntades diferentes sobre una misma materia, debe prevalecer la última¹¹.

La incompatibilidad se manifiesta porque la segunda norma señala expresamente que el concepto de "remuneración" recogido tiene aplicación para todo efecto legal¹², es decir, incluso para la Contribución al FONAVI, y además porque a diferencia de la norma anterior, considera que forma parte del concepto de remuneración los pagos en especie.

Abona a favor de este razonamiento, el que inicialmente el concepto de remuneración únicamente fue variado para efecto de la ley de competitividad laboral, pero a partir de 1995 con la modificatoria introducida por la Ley N° 26513, se estableció expresamente que el concepto de remuneración era para todo efecto legal.

De acuerdo con lo expuesto se concluye que la Ley N° 26513, al modificar el artículo 39° del Decreto Legislativo N° 728, derogó tácitamente el artículo 6° del Decreto Ley N° 22591, así como las normas reglamentarias vinculadas.

Si bien podría argumentarse que al ser el Decreto Ley N° 22591 una norma especial para la Contribución al FONAVI, el concepto de remuneración que recoge, debe prevalecer sobre el establecido por el Decreto Legislativo N° 728, en virtud del aforismo de que *"ley general posterior no deroga una ley especial anterior"*, ello resulta refutable.

En efecto, incluso en ese supuesto, tal como señala Luis Diez Picaso, la preferencia por la norma especial sobre la norma posterior es algo relativo, pues exigencias de orden lógico y sistemático pueden terminar por fundamentar la derogación de la ley especial. Al respecto, en el presente caso, la existencia de una regulación integral de la materia —es decir, el concepto de remuneración para efecto del sistema jurídico— o sea, la vocación de una regulación uniforme, justificaría la derogación¹³. En el caso específico de la Contribución al FONAVI además puede interpretarse válidamente que no hay razón para mantener una distinción entre los conceptos afectables si para cualquier otro efecto, remuneración abarca tanto los pagos en especie como en efectivo.

Teniendo en cuenta la derogatoria tácita del artículo 6° del Decreto Ley N° 22591, el concepto de remuneración aplicable para definir la base imponible de la Contribución al FONAVI y del Impuesto Extraordinario de Solidaridad, regulada por el artículo 2° de la citada norma, es el contenido en el artículo 39° del Decreto Legislativo N° 728, modificado por la Ley N° 26513 y, por tanto, no sólo incluye los pagos en efectivo sino también los pagos en especie.

En consecuencia, la remuneración pagada en especie forma parte de la base imponible de la Contribución al FONAVI y del Impuesto Extraordinario de Solidaridad.

Cabe anotar que la aplicación del concepto de remuneración contenida en la Ley de Productividad y Competitividad Laboral al ámbito tributario ha sido reconocida por diversas resoluciones de este Tribunal como la R.T.F. N° 665-2-2001, la RTF N° 8180-4-2001 y la RTF N° 131-3-2000, cuando se ha excluido del concepto de remuneración aquellos montos calificados por la ley como no remunerativos para cualquier efecto legal.

Finalmente, resulta pertinente aplicar el numeral 1 del artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, eximiendo de intereses y sanciones a aquellos deudores tributarios que hayan excluido de la base imponible de la Contribución al FONAVI y del Impuesto Extraordinario de

¹¹ Ibis, p. 43.

¹² A diferencia de la actual norma, el texto original del artículo 39° de Decreto Legislativo N° 728 indicaba que el concepto de remuneración era aplicable sólo para efectos de dicha ley.

¹³ DIEZ-PICASO, Luis María. Op. Cit, p. 363.



Solidaridad (IES) las remuneraciones pagadas en especie, al existir duda razonable al respecto.

4. CRITERIOS A VOTAR

4.1 PROPUESTA 1

La remuneración en especie no forma parte de la base imponible de la Contribución al FONAVI ni del Impuesto Extraordinario de Solidaridad.

4.2 PROPUESTA 2

La remuneración en especie forma parte de la base imponible de la Contribución al FONAVI y del Impuesto Extraordinario de Solidaridad

