



Tribunal Fiscal

N° 00054-4-2005

EXPEDIENTE N° : 425-2003
INTERESADO :
ASUNTO : Aportaciones de Salud y Otros
PROCEDENCIA : Cusco
FECHA : Lima, 5 de enero de 2005

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 095-4-02129/SUNAT, emitida el 29 de noviembre de 2002 por la Intendencia Regional Cusco de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró improcedente la reclamación contra las Resoluciones de Determinación N°s 092-03-0000649 a 092-03-0000672 por concepto de Aportaciones de Salud, Impuesto Extraordinario de Solidaridad – Cuenta Propia y Retenciones del Impuesto a la Renta – quinta categoría de octubre de 2000 a setiembre de 2001 y las Resoluciones de Multa N°s 092-02-0001064 a 092-02-0001084 y 092-02-0001140 emitidas por las infracciones tipificadas en el numeral 13 del artículo 177° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que el gasto por alquiler de vivienda para funcionarios no constituye un acto de liberalidad en beneficio del trabajador como señala la Administración, sino una condición de trabajo para los trabajadores que únicamente laboran en lugar distinto al de su residencia habitual, toda vez que no tienen libre disponibilidad sobre dicho dinero ni puede ser destinado a otro fin distinto que a cubrir el costo del alquiler de las viviendas que ocupan, el que además debe ser rendido;

Que indica que al tratarse de una empresa de cobertura nacional la labor de los funcionarios es itinerante por lo que para que puedan cumplir a cabalidad su labor (comercialización), se les otorga como condición de trabajo el pago por el alquiler de vivienda, resultando por tanto aplicable el inciso a) del artículo 34° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) de su Reglamento;

Que agrega que de acuerdo a la Directiva N° 013-99-E/OPD "Normas para el pago por Alquiler de Viviendas" aprobada por Resolución Gerencial N° 169-99-I S.A. /GERENCIA GENERAL, no sólo se exige la presentación del contrato de arrendamiento, sino fundamentalmente que el trabajador debe acreditar el pago efectuado con el comprobante de pago dentro de los tres días posteriores a la entrega del cheque, de lo que se desprende que no puede ser de libre disposición algo que está sujeto a rendición de cuentas, no pudiendo considerarse parte de la remuneración del trabajador, siendo dicho fundamento el recogido en el análisis de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 234-5-2000;

Que refiere que los recibos de arrendamiento son emitidos a nombre de por lo que se genera una relación de causalidad con la empresa en la cual el trabajador sólo hace de intermediario, pues debe cumplir con rendir cuenta del dinero otorgado, por lo que resulta inapropiado incluirlo en la planilla como un concepto remunerativo adicional, no constituyendo remuneración ni ingreso de quinta categoría para el trabajador sino exclusivamente un gasto deducible para los efectos de establecer la renta neta de la empresa;

Que por su parte, la Administración señala que el pago de los alquileres por la recurrente a sus trabajadores constituye un acto de liberalidad y no una condición de trabajo, por lo que al formar parte de la remuneración de los mismos se encuentra gravado con las retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría, Aportaciones de ESSALUD e Impuesto Extraordinario de Solidaridad;



Tribunal Fiscal

N° 00054-4-2005

Que señala que las condiciones de trabajo se otorgan para la prestación del servicio a diferencia de la remuneración que se otorga por la prestación del mismo, en tal sentido, los desembolsos entregados a algunos de los trabajadores con motivo del pago de alquileres de sus viviendas constituyen beneficios para ellos, pues forman parte de sus remuneraciones, siendo además que las viviendas elegidas por los beneficiarios como lugar de residencia, no constituyen una necesidad básica para la obtención de la prestación del servicio de los trabajadores, sino que tal como señala la recurrente están destinadas a rodear al funcionario por iniciativa e interés de aquélla, de un ambiente adecuado para cumplir en mejor forma la función que le asigna;

Que agrega que el mecanismo creado por la recurrente para verificar la intención de otorgar dichos pagos no le quita la condición de acto de liberalidad al desembolso efectuado, asimismo tampoco constituyen viáticos dado que el lugar donde realizan sus labores no es temporal sino que constituye el lugar de su nueva residencia habitual, por lo que con mayor razón y dada la naturaleza de las labores administrativas que realizan los funcionarios beneficiarios y la ubicación geográfica de las sedes de labores no resulta exigible que el empleador abone dichos importes;

Que con relación a la disponibilidad de dichos desembolsos señala que el concepto de remuneración no resulta aplicable para efecto del Impuesto a la Renta que se rige por sus propias normas, siendo que la Resolución del Tribunal Fiscal aludida por la recurrente se encuentra referida a condiciones de trabajo que no son aplicables a este caso;

Que agrega que de los contratos y recibos de arrendamiento se aprecia que son los trabajadores y no el empleador quienes han elegido la vivienda a ser habitada y que en consecuencia los que se han constituido en arrendatarios, lo que se corrobora de lo señalado en el punto 6.6 de las disposiciones específicas de la Directiva N° 013-99-E/OPD que indica que los contratos de alquiler serán suscritos por el propio funcionario sin intervención de la empresa, la misma que no asumirá ninguna obligación contractual;

Que de la documentación que obra en autos, se tiene que mediante Requerimiento N° 00046699 notificado con fecha 4 de diciembre de 2001 (folio 225), la Administración inició a la recurrente la fiscalización de sus obligaciones tributarias de los meses de octubre de 2000 a setiembre de 2001, solicitándole diversa documentación tributaria y contable;

Que el artículo 81° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, aplicable al caso de autos, señalaba que la Administración Tributaria suspendería su facultad de verificación o fiscalización respecto de cada tributo, por los ejercicios o períodos no prescritos, si efectuada la verificación o fiscalización del último ejercicio, tratándose de tributos de liquidación anual, o de los últimos doce (12) meses, tratándose de tributos de liquidación mensual, no se detectan: (a) omisiones a la presentación de la declaración de determinación de la obligación tributaria o presentaciones posteriores a la notificación para la verificación o fiscalización, (b) irregularidades referidas a la determinación de la obligación tributaria en las declaraciones presentadas, (c) omisiones en el pago de los tributos o pagos posteriores a la notificación mencionada, precisándose en el tercer párrafo que en el caso de tributos de liquidación anual, la facultad de verificación o fiscalización se prorrogará hasta el sexto mes del período gravable siguiente a aquél en el que corresponda presentar la declaración;

Que conforme al cronograma de cumplimiento de obligaciones tributarias aprobado por Resolución de Superintendencia N° 138-2000/SUNAT, las obligaciones tributarias correspondientes al mes de noviembre de 2001, para los contribuyentes cuyo último dígito de Registro Único de Contribuyente fuera cero (0), como en el caso de la recurrente, vencían el 19 de diciembre de 2001, mientras que las del mes de octubre, vencían el 19 de noviembre de 2001;



Tribunal Fiscal

N° 00054-4-2005

Que teniendo en cuenta las normas glosadas y la fecha de inicio del procedimiento de fiscalización (4 de diciembre de 2001), se tiene que la Administración podía iniciar la fiscalización de las obligaciones tributarias de la recurrente por los meses de noviembre de 2000 a octubre de 2001 y no de octubre de 2000 a setiembre de 2001, criterio que ha sido adoptado por el Tribunal Fiscal mediante Acuerdo de Sala Plena N° 2002-12 de fecha 25 de setiembre de 2002, y recogido en la Resolución N° 5847-5-2002 de fecha 11 de octubre de 2002, publicada en el diario oficial El Peruano con fecha 23 de octubre de 2002, la misma que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria;

Que de acuerdo con lo establecido por el numeral 13.2 del artículo 13° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada por Ley N° 27444, la nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes de la parte nula, salvo que sea su consecuencia, ni impide la producción de efectos para los cuales no obstante el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario;

Que estando a lo indicado, corresponde declarar la nulidad parcial del Requerimiento N° 00046699 en la parte que excede la facultad de la Administración para llevar adelante la fiscalización efectuada, asimismo, corresponde declarar la nulidad de los sucesivos actos del procedimiento que estén vinculados a él, la Resolución de Determinación N° 092-03-0000649, la Resolución de Multa N° 092-02-0001064, así como de la apelada en dicho extremo, criterio que también ha sido recogido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5847-5-2002 citada;

Que el asunto materia de controversia consiste en determinar si los pagos en efectivo efectuados por la recurrente a los trabajadores de dirección y de confianza por concepto de alquiler de viviendas, se encuentran afectos a las retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría, Impuesto Extraordinario de Solidaridad y Aportaciones de Salud por los meses de noviembre de 2000 a setiembre de 2001;

Que con relación a las Retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría, se tiene que el inciso a) del artículo 34° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF considera como rentas de la quinta categoría, a las obtenidas por el trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales, no considerándose como tales las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto;

Que como regla general todo ingreso proveniente del trabajo, como fuente susceptible de generar ingresos periódicos, se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta, es así que toda retribución por servicios personales es considerada como renta afecta de quinta categoría, la misma que tiene como excepción a la señalada en la norma glosada en el considerando anterior;

Que la recurrente efectuó pagos en efectivo por concepto de arrendamiento de viviendas de sus trabajadores de dirección y de confianza, los que han sido otorgados como consecuencia de la prestación de servicios en relación de dependencia;



Tribunal Fiscal

N° 00054-4-2005

Que en el caso de autos el efectivo entregado por la recurrente a favor de sus trabajadores de dirección y de confianza por concepto de alquileres de vivienda califican como parte de la renta gravada para los trabajadores para efecto del Impuesto a la Renta de quinta categoría, y por tanto sujetas a las retenciones correspondientes por el empleador, toda vez que son los propios trabajadores quienes eligen la vivienda, siendo que la empresa no asume ninguna obligación contractual en los contratos de alquiler suscritos por los propios funcionarios beneficiarios, de lo cual se infiere que tanto la elección de la vivienda y la estipulación de su precio y demás consecuencias que del contrato de arrendamiento se derivasen resultan de exclusiva responsabilidad del trabajador, tal es así que tanto en los contratos de arrendamiento como en los recibos emitidos por el arrendador de dichos inmuebles, figuran los nombres de los referidos beneficiarios;

Que resulta claro que la prestación de servicios en relación de dependencia tiene su origen en un acuerdo de voluntades entre la empresa y el trabajador, quien evalúa los costos y beneficios antes de aceptar y perfeccionar el acto jurídico o contrato laboral, y en tal sentido los gastos que le demande vivir en determinada localidad, corresponden a erogaciones que provienen de consideraciones personales ajenas a la actividad gravada, y que forman parte de los costos que demanda el aceptar la oferta de trabajo, siendo que el hecho que el empleador asuma el pago de estos conceptos, que son de carácter personal del trabajador, representan para éste último, un beneficio patrimonial proveniente de la relación laboral que forma parte de las contraprestaciones por los servicios prestados y por tanto constituye renta de quinta categoría;

Que consecuentemente, procede confirmar la apelada en el extremo referido al reparo por retenciones de quinta categoría;

Que con relación a las Aportaciones de ESSALUD e Impuesto Extraordinario de Solidaridad, cabe señalar que el artículo 6° de la Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, aprobada por Ley N° 26790, establece que el aporte de los trabajadores en actividad, incluyendo tanto los que laboran bajo relación de dependencia como los socios de cooperativas, equivale al 9% de la remuneración o ingreso, siendo de cargo de la entidad empleadora que debe declararlos y pagarlos al IPSS (hoy ESSALUD) dentro de los primeros cinco días del mes siguiente a aquél en que se devengaron las remuneraciones afectas;

Que por su parte el artículo 33° del Reglamento de la precitada Ley, aprobado por Decreto Supremo N° 009-97-SA, dispone que el aporte de los afiliados regulares en actividad, incluyendo tanto los que laboran bajo relación de dependencia como los socios de cooperativas, equivale al 9% de la remuneración o ingreso, siendo de cargo obligatorio de la Entidad Empleadora que debe declararlos y pagarlos mensualmente, sin efectuar retención alguna al trabajador, dentro de los primeros cinco días del mes siguiente a aquél en que se devengaron las remuneraciones afectas;

Que asimismo, precisa que para efecto de los aportes por afiliación al Seguro Social de Salud se considera remuneración la así definida por los Decretos Legislativos N°s 728 y 650 y sus normas modificatorias;

Que por su parte, mediante Ley N° 26969 se sustituyó a partir del 1 de setiembre de 1998, la denominada contribución al Fondo Nacional de Vivienda – FONAVI por el Impuesto Extraordinario de Solidaridad, señalándose en el numeral 3.2 del artículo 3° de la referida disposición que los sujetos, base imponible y alícuota del referido impuesto, así como las exoneraciones, inafectaciones deducciones y demás normas necesarias para su aplicación, serían los establecidos para el FONAVI que se encontrasen vigentes a la fecha de aprobación de la referida Ley, siendo que la base imponible de la citada Contribución al FONAVI está constituida por la remuneración mensual abonada al trabajador;



Tribunal Fiscal

N° 00054-4-2005

Que es del caso señalar que este Tribunal mediante Resolución N° 1931-5-2004 del 31 de marzo de 2004, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, ha dejado establecido que la remuneración en especie no forma parte de la base imponible de la Contribución al FONAVI ni del Impuesto Extraordinario de Solidaridad;

Que de otro lado, el artículo 6° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728 – Ley de Productividad y Competitividad Laboral aprobado por Decreto Supremo N° 003-97-TR, dispone que 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 dé, siempre que sea de su libre disposición, precisando en su artículo 7° que no constituye remuneración para ningún efecto legal los conceptos previstos en los artículos 19° y 20° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 650;

Que los incisos c) e i) del artículo 19° de la precitada norma señalan que no se consideran remuneraciones computables el costo o valor de las condiciones de trabajo, así como 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;

Que este Tribunal ha dejado establecido en reiterada jurisprudencia, tales como las Resoluciones N°s 8729-5-2001, 9222-1-2001, 8653-4-2001, 1215-5-2002 y 5217-4-2002, que se entiende por condición de trabajo a los bienes o pagos indispensables para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral, montos que se entregan para el desempeño cabal de la función de los trabajadores, sean por concepto de movilidad, viáticos, representación, vestuario, entre otros, siempre que razonablemente cumplan tal objeto y no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador;

Que de acuerdo a lo señalado por la Administración y que no es desvirtuado por la recurrente los pagos en efectivo destinados al alquiler de vivienda otorgado a los trabajadores no resultan necesarios o indispensables para el cabal desempeño de las funciones de sus trabajadores, siendo que más bien conforme se señaló en los considerandos precedentes resultan ser un beneficio patrimonial del trabajador y consecuencia de la aceptación de la oferta de trabajo;

Que cabe señalar que si bien el punto 6.8 de la Directiva Interna N° 169-99-I S.A./GERENCIA GENERAL (folios 552 a 555), que regula las normas para la autorización y pago en efectivo para alquiler de vivienda para el personal de dirección y otros con cargo de confianza, señala que si bien el beneficiario presentará mensualmente el comprobante de pago de alquiler o del servicio de hospedaje ante la Gerencia Administrativa, no obstante en el punto 6.6 indica que la empresa no asumirá ninguna obligación contractual en los contratos de alquiler suscritos por los propios funcionarios beneficiarios, de lo cual se infiere que tanto la elección de la vivienda y la estipulación de su precio y demás consecuencias que del contrato de arrendamiento se derivasen resultan de exclusiva responsabilidad del trabajador, tal es así que tanto en los contratos de arrendamiento como en los recibos emitidos por el arrendador de dichos inmuebles, figuran los nombres de los referidos beneficiarios (folios 472 a 551) y no el de la recurrente, con lo cual no podría afirmarse que dichos importes no son de su libre disponibilidad cuando tanto la elección de la vivienda como las consecuencias del contrato recaen sobre aquéllos, y no resultan ser aspectos controlados por la recurrente;

Que es del caso señalar que el gasto por alquiler de viviendas resulta ser un gasto personal del trabajador beneficiado que en principio debía asumir como consecuencia de trasladarse de manera permanente al lugar en que prestaría sus labores, por lo que al ser asumido por la empresa, representa una ventaja a su favor, siendo que el hecho de presentar los recibos de arrendamiento de manera mensual a la empresa



Tribunal Fiscal

N° 00054-4-2005

no enerva tal condición, ni constituye propiamente una rendición de cuentas dado que el arrendatario no tiene la calidad de un mero intermediario como señala la recurrente, pues como se señaló en el considerando precedente es éste quien asume la responsabilidad que deriva de los mismos, siendo que por el contrario la empresa se libera de toda responsabilidad que de ellos derive, pues no forma parte de la relación contractual originada por éstos;

Que en tal sentido, resulta correcto afirmar que los desembolsos en efectivo otorgados a los trabajadores se encontraban afectos al Impuesto Extraordinario de Solidaridad y a las Aportaciones del ESSALUD, toda vez que son parte de lo que el trabajador recibe por la prestación de sus servicios siendo de su libre disposición, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en cuanto a tales extremos;

Que con relación a las Resoluciones de Multa acotadas, toda vez que las mismas han sido emitidas como consecuencia de los reparos efectuados, los que han sido confirmados en esta instancia, corresponde emitir pronunciamiento en el mismo sentido;

Que con relación a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 234-5-2000 invocada por la recurrente, cabe señalar que ésta no resulta de aplicación al presente caso, toda vez que los pagos efectuados por la recurrente a sus trabajadores no constituyen condición de trabajo conforme se señaló en los considerandos precedentes;

Con las vocales Flores Talavera, Márquez Pacheco y Espinoza Bassino, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Flores Talavera;


RESUELVE:

DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL del Requerimiento N° 00046699 y de los actos vinculados a éste, en la parte que excede la facultad de fiscalización de la Administración correspondiente al mes de octubre de 2000, **NULAS** la Resolución de Determinación N° 092-03-0000649, la Resolución de Multa N° 092-02-0001064, así como de la Resolución de Intendencia N° 095-4-02129/SUNAT del 29 de noviembre de 2002 en dicho extremo, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


MÁRQUEZ PACHECO
VOCAL


ESPINOZA BASSINO
VOCAL


Zúñiga Dulanto
Secretaria Relatora
FT/SG/mgp