



Tribunal Fiscal

N° 09197-3-2007

EXPEDIENTE N° : 7553-2004
INTERESADO :
ASUNTO : Aportaciones a ESSALUD y Multas
PROCEDENCIA : La Libertad
FECHA : Lima, 28 de setiembre de 2007

VISTA la apelación interpuesta por
contra la Resolución de Intendencia N° 0660140000757/SUNAT, emitida el 30 de junio de 2004 por la Intendencia Regional La Libertad de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° 064-003-0001606 a 064-003-0001614, sobre Aportaciones a ESSALUD de los meses de marzo a noviembre de 2000 y las Resoluciones de Multa N° 064-002-0004049 a 064-002-0004057 por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente reitera los argumentos expuestos en su recurso de reclamación y sostiene que la Administración se sustenta en fundamentos insostenibles en la práctica.

Que en cuanto al monto asignado por concepto de transporte a sus trabajadores, ascendente a S/. 120,00 mensuales, indica que éste resulta razonable y estuvo supeditado a la asistencia al centro de labores, toda vez que los trabajadores no residen cerca del mismo, siendo que además el Poder Judicial en diversos fallos ha determinado como monto razonable la suma de S/. 150,00, manifiesta que la asistencia al centro de trabajo es una obligación que se encuentra consignada en los contratos de trabajo, agregando que la rendición de cuentas por parte de los trabajadores es algo que atañe a las partes, no correspondiendo que la Administración la exija. Invoca a su favor el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0197-2-98.

Que acerca del monto asignado por refrigerio sostiene que la suma otorgada, en promedio de S/. 4,00 diarios, resulta razonable y no constituye alimentación principal, que las normas laborales no exigen la sustentación de tales montos, y conforme a los fallos del Poder Judicial el elemento valorativo en estos casos es la razonabilidad.

Que en relación al monto asignado por educación, afirma que los hijos de sus trabajadores Rocio Guzmán Salas, Miriam Saldaña Stoll, Nicida Neciosup Guibert y Conny Castro Midzuaray, se encuentran estudiando en su institución, situación que ha sido debidamente sustentada, y en el caso de la hija de su trabajadora Patricia Guerrero Espino, cursa estudios en el Colegio Inmaculada, lo cual también ha sido sustentado, por lo que el monto asignado es razonable.

Que la Administración manifiesta que de conformidad con lo establecido en los contratos de trabajo, los trabajadores se obligaban a rendir cuenta de todos los gastos en que incurrirían, no obstante la recurrente no cumplió con presentar los comprobantes de pago que acrediten ello, pese a haber sido requerida para que lo hiciera y que conforme a la Resolución N° 00665-2-2001 no son de libre disposición aquellas sumas por las que se deba rendir cuenta al empleador.

Que refiere que la recurrente no ha acreditado con comprobante de pago alguno que los docentes hayan recibido de algún centro de enseñanza, estudios y/o capacitación que los beneficie en su formación profesional, por lo que dicho concepto no se ajusta al inciso f) del artículo 19° del Decreto Legislativo N° 650, y agrega que en el caso de los montos asignados por concepto de transporte, conforme se aprecia de los contratos de trabajo, éstos corresponden al concepto de movilidad.



Tribunal Fiscal

N° 09197-3-2007

Que en consecuencia, afirma que los montos asignados por educación, refrigerio y movilidad a los trabajadores forman parte de la remuneración afecta a las Aportaciones a ESSALUD, conforme con lo dispuesto por los artículos 6° y 7° del Decreto Supremo N° 003-97-TR y al artículo 9° del Decreto Supremo N° 001-97-TR, procediendo a reliquidar las resoluciones de determinación y las resoluciones de multa impugnadas, conforme a la facultad de reexamen establecida en el Código Tributario.

Que en el presente caso, mediante Requerimiento 3610 N° 00214921 (foja 138), notificado el 26 de diciembre de 2003, la Administración inició el procedimiento de fiscalización a fin de verificar las obligaciones tributarias laborales a cargo de la recurrente, solicitándole a través de este requerimiento diversa documentación contable y tributaria, tales como Libro de Planillas de Pago, boletas de pago, tarjetas de entrada y de salida de personal u otro medio de control de asistencia, entre otros, correspondientes al período marzo a noviembre de 2000, y tal como se señala en el Resultado del citado Requerimiento de fecha 23 de febrero de 2004 (foja 138 vuelta), la recurrente presentó Libro Planillas de Pago y boletas de pago, consignándose además que la recurrente no posee tarjetas de entrada y salida del personal u otro medio de control de asistencia de personal.

Que asimismo, mediante Requerimiento 3611 N° 00089517 (foja 137), notificado el 6 de febrero de 2004, se solicitó a la recurrente que indicara la base legal y presentara la documentación sustentatoria, por las cuales no gravó, entre otros, con Aportaciones a ESSALUD los pagos realizados al personal por concepto de bonificación por movilidad, refrigerio y educación, y asimismo, se le solicitó que presentara los rendimientos de dichos conceptos, estipulados en las cláusulas quinta, sexta y séptima de los contratos individuales de trabajo a plazo fijo exhibidos, así como su sustento mediante comprobantes de pago.

Que en atención al Requerimiento 3611 N° 00089517 la recurrente presentó un escrito con fecha 18 de febrero de 2004 (fojas 113 a 118), en el que indicó en cuanto a las Aportaciones a ESSALUD que los montos por transporte, educación y refrigerio no se consideran parte de la remuneración computable, conforme al artículo 19° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 650, adjuntando una relación de sus trabajadores y copia de diversas boletas de pago de las pensiones que sustentarian la bonificación por educación.

Que como resultado de la referida fiscalización, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° 064-003-0001606 a 064-003-0001614 por concepto de Aportaciones a ESSALUD de los meses de marzo a noviembre de 2000 y las Resoluciones de Multa N° 064-002-0004049 a 064-002-0004057, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que en consecuencia, la materia controvertida en el caso de autos consiste en determinar si los montos asignados por refrigerio, transporte y educación por la recurrente a sus trabajadores forman parte de la base imponible para el cálculo de las Aportaciones a ESSALUD correspondiente a los meses de marzo a noviembre de 2000.

Que el inciso a) del 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 (5) días del mes siguiente a aquél en que se devengaron las remuneraciones afectas.

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



Tribunal Fiscal

N° 09197-3-2007

Que 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, y 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 cena, 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 el artículo 9° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 650 -Ley de Compensación por Tiempo de Servicios- aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR, dispone que constituye remuneración computable la remuneración básica y todas las cantidades que regularmente perciba el trabajador, en dinero o en especie como contraprestación de su labor, cualquiera sea la denominación que se les dé, siempre que sean de su libre disposición incluyéndose en este concepto el valor de la alimentación principal cuando es proporcionada en especie por el empleador y excluyéndose los conceptos contemplados en los artículos 19° y 20° de dicha norma.

Que de acuerdo a los incisos e), f) y j) del artículo 19° del citado Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 650, no se consideran remuneraciones computables, el valor del transporte, siempre que esté supeditado a la asistencia al centro de trabajo y que razonablemente cubra el respectivo traslado, la asignación o bonificación por educación, siempre que sea por un monto razonable y se encuentre debidamente sustentada y el refrigerio que no constituya alimentación principal, conforme al artículo 12° que indica que se entiende por alimentación principal, indistintamente, el desayuno, almuerzo o refrigerio de mediodía cuando lo sustituya, y la cena o comida.

Que por su parte, el artículo 7° del Reglamento de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios aprobado por el Decreto Supremo N° 004-97-TR, precisa que la asignación o bonificación por educación a que se contrae el inciso f) del artículo 19° de la citada ley, comprende a las otorgadas con ocasión de los estudios del trabajador o de sus hijos, de ser el caso, sean éstos preescolares, escolares, superiores, técnicos o universitarios e incluye todos aquellos gastos que se requieran para el desarrollo de los estudios respectivos, como uniformes, útiles educativos y otros de similar naturaleza, salvo convenio más favorable para el trabajador.

Que de autos se tiene que la recurrente en el mes de diciembre del año 2000 realizó un pago total de S/. 83 000,00 a sus trabajadores por concepto de transporte, refrigerio y educación, siendo que conforme a las boletas de pago presentadas a la Administración éstas pertenecen a los meses devengados de marzo a diciembre de 2000, por lo que por cada mes corresponde S/. 8 300,00, monto en virtud del cual la Administración efectuó el cálculo de las Aportaciones al Seguro Social de los meses de marzo a diciembre de 2000.

Que de los contratos de trabajo que obran a fojas 16 a 29 se aprecia en sus cláusulas quinta o sexta que el monto asignado por "movilidad" debe sustentarse en los gastos en que se incurra por "el transporte al centro de trabajo durante la vigencia de la jornada de trabajo", y asimismo, de los referidos contratos de trabajo así como del cuadro "relación de empleados" adjuntado por la recurrente a su escrito de fecha 18 de febrero de 2004 (foja 112) se aprecia que se asigna a los trabajadores por concepto de transporte los montos máximos de S/. 100,00 en algunos casos, y de S/. 120,00 mensuales en otros casos.

Que de lo anterior, conforme con lo dispuesto por el inciso e) del artículo 19° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 650, se tiene que tales montos fueron otorgados por concepto de transporte, al estar dirigidos a cubrir los gastos en que se incurra para acudir al centro de labores.



Tribunal Fiscal

N° 09197-3-2007

Que de las normas anteriormente glosadas, se tiene que para que los montos otorgados por concepto de transporte no sean considerados como parte de la remuneración, resulta necesario que se acredite que el monto asignado es razonable y que se encuentra supeditado a la asistencia al centro de trabajo.

Que conforme se ha señalado precedentemente, mediante Requerimiento 3610 N° 00214921 la Administración solicitó a la recurrente que presentara las tarjetas de entrada y salida de personal u otro medio de control de asistencia, no obstante en el resultado de dicho requerimiento, se consigna que la recurrente no cuenta con dichas tarjetas ni medio de control alguno de salida y entrada de los trabajadores.

Que en tal sentido, al no haber exhibido la recurrente elemento probatorio que acredite que los montos otorgados por concepto de transporte hayan sido empleados para la asistencia al centro de trabajo, no se ha cumplido con uno de los supuestos contenidos en el referido inciso e) del artículo 19° para considerar que dichos montos no constituyen remuneración, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo, criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05449-4-2007 de 20 de junio de 2007¹.

Que de otro lado, y en relación a los montos otorgados a los trabajadores por educación se tiene que conforme al inciso f) del citado artículo 19° y al criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02264-2-2003 de 29 de abril de 2003, las bonificaciones como ésta, no son otorgadas como contraprestaciones por los servicios prestados, sino que constituyen una liberalidad del empleador, quien las puede conceder o no, no teniendo una periodicidad fija e incluso, se encuentran sometidas a eventualidades que pueden o no suceder, como es el contar o no con hijos en edad escolar, por ejemplo, siendo necesario que se cumpla con los requisitos de monto razonable y debida sustentación, que la ley establece a fin que no califiquen como remuneración para ningún efecto legal.

Que asimismo, la referida Resolución N° 02264-2-2003 señala respecto a la razonabilidad, que deben tenerse en cuenta dos parámetros, el primero relacionado al costo de la educación que pretende satisfacer el empleador, así el monto entregado a los trabajadores por dicho concepto no puede superar el costo de los gastos educativos, y el segundo referido a la remuneración mensual del trabajador, pues en caso que la asignación la exceda se estaría frente a un caso de simulación, obligando el principio de primacía de la realidad a comprender dicha asignación como remuneración, y en cuanto a la debida sustentación, debe acreditarse que exista realmente la educación, es decir que se pruebe que el hijo o el trabajador estén efectivamente estudiando, y no así el gasto incurrido, por lo tanto se entiende cumplido este requisito, cuando el trabajador presenta el recibo de matrícula o de pago de pensión de estudios, también con la constancia de estudios o de haber terminado el ciclo respectivo.

Que se aprecia de autos, de las copias de los contratos de trabajo presentados, en su cláusula quinta, que la bonificación por educación se encuentra destinada a cubrir *"los gastos (pensiones, materiales de enseñanza, cuotas por actividades, etc.) en que incurra por la educación escolar, universitaria, técnica o artística de su propia persona, hijos o hermanos, lo cual será solo reconocido hasta por el monto previsto en la cláusula cuarta"*.

Que en la cláusula cuarta de dichos contratos se estipula como monto máximo de bonificación por educación la suma de S/. 300,00.

¹ Cabe señalar que a través de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05449-4-2007 se confirmó la Resolución de Intendencia N° 0660140000720/SUNAT, que había declarado infundada la reclamación interpuesta por la recurrente contra la Resolución de Determinación N° 064-003-0001360 sobre Aportaciones a ESSALUD de diciembre de 2000 y la Resolución de Multa N° 064-002-0003676 por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

N° 09197-3-2007

Que conforme a lo señalado anteriormente, mediante Requerimiento 3611 N° 00089517 (foja 137) la Administración requirió a la recurrente que exhibiera los comprobantes de pago presentados por los trabajadores que sustentaran los montos otorgados por educación, sin embargo, la recurrente presentó únicamente algunas copias de boletas de ventas de las pensiones de estudio y constancias de estudio.

Que a fojas 110 y 111 obra el voucher del Banco Continental y el informe académico anual del Colegio "La Inmaculada" vinculados a la hija de la trabajadora Patricia Guerrero Espino; no obstante, dichos documentos no sustentan el gasto en la educación en los meses acotados pues el referido voucher no corresponde a los meses de marzo a noviembre de 2000 y el mencionado informe académico no consigna fecha alguna por lo que no puede afirmarse que corresponda a dicho año, no habiéndose adjuntado documentación adicional, correspondiendo confirmar la apelada respecto al monto por educación entregado a esta trabajadora.

Que a fojas 108 y 109 obran las constancias emitidas por el Colegio Privado Mixto Gustave Eiffel, en las que se indica que durante el año 2000 los hijos de la trabajadora Patricia Alva Carhuayo estuvieron matriculados en dicho centro educativo, y asimismo a fojas 70 a 107 obran las boletas de venta emitidas por la recurrente por las pensiones de estudio de los hijos de sus trabajadores Cecilia Horna Álvarez, Nicida Neciosup Guibert, Conny Castro Midzuaray, Rocío Guzmán Salas y Miriam Saldaña Stoll, que acreditan los gastos por educación durante el año 2000.

Que por consiguiente, teniendo en consideración el artículo 7° del Reglamento de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios ya citado y el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02264-2-2003, al haberse acreditado los gastos por educación efectuados por los trabajadores Patricia Alva Carhuayo, Cecilia Horna Álvarez, Nicida Neciosup Guibert, Conny Castro Midzuaray, Rocío Guzmán Salas y Miriam Saldaña Stoll, corresponde revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración efectuar una reliquidación de las resoluciones de determinación impugnadas.

Que con relación a los demás trabajadores, al no haber adjuntado la recurrente documentación que sustente la existencia de gasto por educación en los meses de marzo a noviembre de 2000, es decir, al no haber cumplido con uno de los requisitos necesarios para que la bonificación por educación no forme parte de la remuneración computable, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a los montos asignados por refrigerio, cabe indicar que de los contratos de trabajo que obran en el expediente así como del cuadro "relación de empleados" adjuntado por la recurrente a su escrito de fecha 18 de febrero de 2004 (foja 112) se aprecia que en las cláusulas sexta o séptima de los mismos, según cada contrato, se consigna que los trabajadores se obligan a rendir cuenta de los gastos en que incurran en un refrigerio de 15 minutos, otorgándose una asignación de S/. 80,00 mensuales en unos casos y S/. 50,00 en otros.

Que no obstante, la recurrente no ha presentado documento alguno que acredite que los montos otorgados a los trabajadores por concepto de refrigerio hayan sido utilizados efectivamente por ese concepto, pese a haber sido requerida para ello mediante el citado Requerimiento 3611 N° 00089517 (foja 137), por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que con relación a las Resoluciones de Multa N° 064-002-0004049 a 064-002-0004057 cabe indicar que al encontrarse vinculadas a las Resoluciones de Determinación N° 064-003-0001606 a 064-003-0001614, corresponde emitir similar pronunciamiento, debiendo la Administración reliquidar las multas conforme a lo antes expuesto.

(2)

SLB

7

5

[Firma]



Tribunal Fiscal

N° 09197-3-2007

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente con relación a que los montos otorgados por transporte y educación, resultan razonables y se encuentran sustentados, cabe indicar que pese a la razonabilidad que pudiesen tener los montos otorgados, conforme se ha señalado precedentemente, en el primer caso no se ha sustentado que se encuentren supeditados a la asistencia del trabajador a su centro de labores, y en el segundo, sólo se ha acreditado la existencia del gasto por educación respecto de algunos trabajadores.

Que con relación a que no necesitan sustentarse los montos otorgados por refrigerio, siendo que éstos resultan razonables, cabe señalar que para que la asignación sea considerada como refrigerio y no alimentación principal, es necesario que la recurrente acredite que efectivamente éstos sean utilizados por dicho concepto, lo que no ocurre en el caso de autos.

Que es preciso señalar que la Resolución N° 0197-2-98, citada por la recurrente en su reclamación, se encuentra referida al caso de trabajadores bancarios, en el que mediante Resolución Sub-Directoral N° 406-89-ISD-NEC publicada en el Diario Oficial el 17 de agosto de 1989, se ordenó la asignación de sumas por concepto de transporte al centro de labores, lo que no sucede en el presente caso.

Con las vocales Casalino Mannarelli, León Pinedo y Guarníz Cabell, e interviniendo como ponente la vocal Guarníz Cabell.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0660140000757/SUNAT de fecha 30 de junio de 2004 en el extremo referido a la bonificación por educación a los trabajadores que sí fue sustentada, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente Resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA

LEÓN PINEDO
VOCAL

GUARNÍZ CABELL
VOCAL

Amico de las Casas
Secretaría Relatora
GC/AC/VA/It.