

## Tribunal Fiscal N.º 00815-4-2019

**Expediente N.º:** 7891-2011

**Interesado:**

**Asunto:** Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y otros

**Procedencia:** Lima

**Fecha:** Lima, 25 de enero del 2019

**Vista** la apelación interpuesta por (...) con RUC N.º (...) contra la Resolución de Intendencia N.º (...) de 29 de abril del 2011, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria<sup>1</sup> - Sunat, que declaró infundada la reclamación formulada contra las resoluciones de determinación N.º (...) giradas por Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de enero a diciembre del 2008, y las resoluciones de multa N.º (...) emitidas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 y numerales 1 y 13 del artículo 177 del Código Tributario.

**Considerando:**

Que la recurrente manifiesta que la Sunat fundamenta su posición en la existencia de una supuesta subordinación y relación laboral con las personas que realizaron las funciones de hornero, parrillero, cocinero, ensaladera, motociclista delivery, barman y cajero, al considerar como indicios suficientes el detalle de labores contenido en el Manual de Funciones y un escrito que presentó; sin embargo, aquella no ha realizado una correcta calificación contractual de los servicios prestados por las personas contratadas bajo locación de servicios, puesto que no ha probado tácticamente que existe vínculo laboral, limitándose a realizar un análisis descriptivo de los documentos entregados mas no una constatación de la realidad de los hechos.

Que alega que la administración no ha considerado la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, toda vez que no ha atribuido al contrato celebrado con los locadores la naturaleza que le corresponde de acuerdo con la realidad económica de los servicios prestados, y cita doctrina nacional relacionada con la referida norma.

Que refiere que la administración no indagó sobre las funciones efectivas que realizaban los locadores, ni acreditó con pruebas suficientes la existencia de una relación laboral, no habiendo considerado horarios, formatos de sanciones, directivas internas, correos electrónicos, informes, inspecciones laborales, memorandos describiendo las órdenes de trabajo, reclamaciones de los mismos, entre otros, por lo que no puede concluirse de la simple revisión del Manual de Funciones de la empresa que existe subordinación y, por lo tanto, vínculo laboral con los locadores; cita las resoluciones del Tribunal Fiscal N.º 9246-2-2007, 10960-2-2007 y 2265-2-2009 e invoca el principio de verdad material.

Que añade que es la Administración Tributaria quien tiene la carga de la prueba de acreditar la existencia de una relación laboral, según el criterio establecido en las resoluciones del Tribunal Fiscal N.º 563-1-99, 2262-2-2003 y 6760-1-2004; sin embargo, no ha acreditado de manera suficiente la existencia de subordinación y, por ende, de relaciones laborales.

Que por su parte, la administración señala que la recurrente se dedica a actividades de restaurantes, bares y cantinas, y sus establecimientos anexos son restaurantes de pollos (pollerías) y parrilladas, por lo que siendo un lugar abierto al público donde se paga por comida y bebida, es indispensable que se cuente con personal que preste dicho servicio y, por consiguiente, las labores de reparto a domicilio, atención al público, servicio al cliente,

supervisor, ensaladera, parrillero, cocinero, coctelera, cajera y hornero, son indispensables e inherentes al servicio de expendio de comidas y bebidas; siendo que las personas que ejercen dichas labores deben asistir a los restaurantes en el horario abierto al público, por lo que se colige que cumplen con un horario de trabajo.

Que refiere que del escrito de la recurrente de 11 de febrero del 2010 y el diagrama contenido en el Manual de Funciones de Puesto presentado, se aprecia que los puestos de hornero, parrillero, cocinero, ensaladera y motociclista delivery, entre otros, se encuentran jerárquicamente por debajo de la Jefatura de Operaciones, la que a su vez depende de la Gerencia General, por lo que las citadas funciones se encuentran integradas en la estructura organizativa de la empresa; asimismo, dichas personas debían cumplir con instrucciones, ponían a disposición su fuerza de trabajo y en algunos casos usaban uniforme y sus herramientas de trabajo no eran propias, por lo que al existir rasgos de laboralidad se debe presumir la existencia de un contrato de trabajo, por lo que corresponde mantener los valores impugnados.

Que en cuanto a la resolución de multa emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, indica que toda vez que se encuentra acreditado que la recurrente no exhibió su Libro Caja y Bancos, cometió la referida infracción cuya sanción fue acogida al Régimen de Gradualidad sin pago.

Que de autos se tiene que mediante Carta N.º (...) Sunat y Requerimiento N.º (...) notificados el 10 de agosto del 2009, de fojas 2464 a 2466, 2468 y 2469<sup>2</sup>, la administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto de las Aportaciones y Contribuciones de enero a diciembre del 2008.

Que como resultado de la aludida fiscalización, la administración emitió los siguientes valores:

- Resoluciones de Determinación N.º (...) de fojas 2786 a 2841, emitidas por las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de enero a diciembre del 2008, por la existencia de relación laboral.
- Resoluciones de Multa N.º (...) de fojas 2762 a 2785, emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de enero a diciembre del 2008.
- Resoluciones de Multa N.º (...) de fojas 2750 a 2761, emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, por no efectuar la retención de las Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de enero a diciembre del 2008.
- Resolución de Multa N.º (...) de foja 2749, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario.

Que en tal sentido, la materia de controversia consiste en determinar si los anotados valores se emitieron conforme a ley.

#### **Resoluciones de Determinación N.º (...)**

Que de los Anexos N.º 1 y 2 a las resoluciones de determinación N.º (...) de fojas 2786 a 2803 y 2816 a 2829, se advierte que la administración reparó la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y las Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de enero a diciembre del 2008, por existencia de relación laboral con las personas detalladas en el Anexo N.º 02 al Resultado del Requerimiento N.º (...) sustentándose en dicho resultado y citando como base legal el artículo 4º del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.º 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto

Supremo N.° 003-97-TR, los artículos 4° y 6° de la Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, Ley N.° 26790, y el Decreto Ley N.° 19990.

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N.° (...) de foja 2465, la administración solicitó a la recurrente que presentara y/o exhibiera el resumen detallado de los trabajadores independientes, indicando su número de RUC, concepto de la prestación del servicio, número del recibo por honorarios, importe del servicio, retenciones efectuadas e importe pagado, debiendo adjuntar los recibos por honorarios correspondientes; siendo que en el resultado del anotado requerimiento, notificado el 14 de agosto del 2009, de foja 2463, la administración dio cuenta que la recurrente cumplió con lo requerido.

Que en los Puntos b) a g) del Anexo N.° 01 al Requerimiento N.° (...) de foja 2459, la administración solicitó a la recurrente lo siguiente: b) Sustentar, describir y especificar por escrito el giro del negocio indicando la relación de personas que desarrollan la actividad principal y/o secundaria en su domicilio fiscal, establecimientos anexos u otros, señalando horario de trabajo, retribución otorgada, así como los turnos a cumplir por el personal; c) Sustentar documentariamente la labor realizada por las personas detalladas en el Anexo N.° 02 al citado requerimiento, de fojas 2446 a 2458; d) Especificar el nombre y retribución percibida por quien desempeña el cargo de gerente general; e) Exhibir contratos de trabajo y/o de locación de servicios; f) Exhibir el Registro de Control de Asistencia de personal, según Decreto Supremo N.° 004-2006-TR; y g) Exhibir organigrama de la institución así como el Manual de Funciones.

Que mediante escrito de 18 de noviembre del 2009, de foja 2344, la recurrente señaló que cumplía con remitir los documentos solicitados por la administración.

Que en los Puntos b) a g) del Anexo N.° 01 al Resultado del Requerimiento N.° (...) notificado el 4 de diciembre del 2009, de fojas 2443 y 2444, la administración dio cuenta de la respuesta presentada por la recurrente e indicó que cumplió con lo solicitado; precisando que no se exhibieron contratos de trabajo y/o de locación de servicios.

Que mediante el Anexo N.° 01 al Requerimiento N.° (...) de fojas 2437 a 2439, la administración indicó que respecto de los trabajadores señalados en el Anexo N.° 02 al referido requerimiento, de fojas 2424 a 2436, pese a que emitieron recibos por honorarios por los servicios prestados a la recurrente, cumplían con las características de un contrato de trabajo dado que el servicio era prestado personalmente, percibían una retribución sustentada en los referidos recibos por honorarios y la naturaleza del trabajo desempeñado no era independiente puesto que debían cumplir con lo encomendado de acuerdo con un plan establecido, debiendo reportar a un superior jerárquico y estando sujetos a supervisión, por lo que el empleador tenía poder de dirección y, por tanto, un poder sancionador en caso resultara necesario. Así, precisó que se constituían los elementos de un contrato de trabajo, por lo que la recurrente calificaba como entidad empleadora y existía relación laboral con las personas detalladas en el referido Anexo N.° 02; y que conforme con el principio de primacía de la realidad, los contratos de locación de servicios celebrados podían considerarse desnaturalizados en la medida que no guardaban relación con la naturaleza del trabajo realizado.

Que por consiguiente, mediante el Punto N.° 1 del citado requerimiento solicitó a la recurrente que efectuara la subsanación de las omisiones generadas, para lo cual debía tener en cuenta las remuneraciones de acuerdo con el detalle contenido en el citado Anexo N.° 02 al citado requerimiento, debiendo exhibir las boletas de pago de remuneraciones; siendo que de no estar de acuerdo con ello, debía sustentar documentariamente los motivos que respaldaban su posición o que evidenciaran la inexistencia de alguna de las características de un contrato de trabajo.

Que asimismo, en el Punto N.º 2 del mismo requerimiento le solicitó que indicara por escrito si las personas detalladas en el indicado Anexo N.º 02 se encontraban afiliadas al Sistema Privado de Pensiones, debiendo indicar la fecha de inicio de la afiliación y adjuntar el sustento correspondiente.

Que mediante escritos de 15 de enero del 2010, de fojas 2042 a 2045 y 2339 a 2341, la recurrente señaló que el reparo no se sustentaba en prueba documental alguna ni en fuente de hecho o derecho, siendo que el Manual de Funciones del Puesto se aplica exclusivamente a sus trabajadores, y no a locadores de servicios; que no ejerce poder de dirección o sancionador sobre estos, sino que los servicios se prestan según coordinaciones diarias, y que la contratación a todo costo de los servicios de naturaleza civil se acredita con el registro de solicitudes de servicios especiales, que adjunta. Asimismo, añadió que las personas observadas prestaban sus servicios a otras empresas, no cumplían con un horario de trabajo ni le prestaban servicios todos los días, como se corrobora de los recibos por honorarios emitidos, lo que demuestra que no se está frente a un trabajo constante y permanente; y que cumplía con detallar las personas que se encuentran afiliadas al Sistema Privado de Pensiones.

Que en el escrito de 11 de febrero del 2010, de fojas 2356 a 2379, la recurrente señaló que el hecho que sus contratos cumplieran con características de onerosidad y prestación personal, no implica que en su ejecución se esté ante un contrato laboral, puesto que existen otros elementos que tendrían que estar presentes como la jornada de trabajo, lo que no ha sido evaluado por la administración, ni la falta de secuencialidad en la entrega de recibos por honorarios o que la contraprestación pagada difiera mes a mes, lo cual denota que no existe continuidad laboral. Agregó que la administración no demostró que el Manual de Funciones del Puesto del año 2006 hubiese sido empleado por su empresa como locadora, ni realizó una valoración práctica y operativa del desempeño de las funciones del personal involucrado, asimismo no sustentó la exclusividad del servicio, la asistencia al centro de trabajo o asignación de un lugar dentro del mismo, aplicación de sanciones, facultad directriz, existencia de fotocheck, control de asistencia, boletas de pago, entre otros. A su vez, detalló las funciones realizadas por las personas que ocupaban los cargos observados.

Que asimismo, mediante escrito de 12 de febrero del 2010, de fojas 2387 y 2388, la recurrente indicó que no se encontraba de acuerdo con la relación laboral determinada por la administración, por lo que remitió los contratos de locación de servicios celebrados con

Que en el Anexo N.º 01 al Resultado del Requerimiento N.º (...) notificado el 24 de marzo del 2010, de fojas 2415 a 2423, la administración dio cuenta de los escritos presentados por la recurrente, e indicó que el Manual de Funciones del Puesto detalla la función de los trabajadores en el que se especifica cada una de las labores desarrolladas por las personas detalladas en el Anexo N.º 2 al citado resultado de requerimiento, de fojas 2402 a 2414, y que según lo señalado por la propia recurrente dicho manual aplica a sus trabajadores, siendo que el supuesto "locador" como denomina aquella al personal dedicado a la atención al público y/o servicio al cliente, tiene una labor definida dentro del anotado manual en el que se indica pormenorizadamente cómo atender al cliente y los pasos a seguir para lograr su satisfacción y a quién reporta. Sostiene que pese a que la recurrente señala que no existe un horario de trabajo, en el citado manual se indica que el mozo y azafata deben ingresar 5 minutos antes de la hora fijada por aquella.

Que agregó que en el caso de la persona encargada de reparto a domicilio, la recurrente le proporciona su herramienta de trabajo (motocicleta) por la que debe responsabilizarse; y que los documentos a los que la recurrente alude no fueron exhibidos, precisamente porque la figura contractual que se asumió con los "locadores" no era la de una relación laboral.

Que refiere que si bien la recurrente presentó 2 contratos de locación de servicios celebrados con (...) quienes tienen la función de atención al público, en atención al Requerimiento N.º (...)

aquella señaló que no contaba con dichos contratos; y que la recurrente reconoció que entregaba los elementos de trabajo a su personal, tal como cocineros, cajeros, parrillero y supervisor, asumiendo los gastos que la prestación del servicio demanda.

Que en tal sentido, la administración concluyó que las personas detalladas en el Anexo N.º 2 al citado resultado de requerimiento cumplían con los tres elementos del contrato de trabajo, por lo que determinó omisiones en las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de enero a diciembre del 2008, según el detalle contenido en dicho anexo.

Que con relación a las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, el inciso a) del artículo 6º de la Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, Ley N.º 26790, modificada por Ley N.º 28791, dispone que el aporte de los trabajadores en actividad que laboran bajo relación de dependencia, al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, equivale al 9% de la remuneración o ingreso, es de carácter mensual y de cargo de la entidad empleadora, quien debe declararlas y pagarlas al Seguro Social de Salud - ESSALUD dentro del mes siguiente, en los plazos establecidos en la normatividad vigente, a aquel en que se devengaron las remuneraciones afectas. Para estos efectos se considera remuneración a la definida por los Decretos Legislativos N.º 728 y 650 y sus normas modificatorias.

Que en cuanto a las Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones, el artículo 3º de la Ley del Sistema Nacional de Pensiones de la Seguridad Social, aprobado por Decreto Ley N.º 19990, señala que son asegurados obligatorios del sistema, entre otros, los trabajadores que presten servicios bajo el régimen de la actividad privada a empleadores particulares, cualquiera que sea la duración del contrato de trabajo y/o el tiempo de trabajo por días, semanas o meses, y los trabajadores al servicio del Estado.

Que el inciso a) del artículo 6º de la citada ley establece que constituyen fuentes de financiamiento del Sistema Nacional de Pensiones de la Seguridad Social, las aportaciones de los empleadores y de los asegurados, precisándose en el artículo 7º de la misma ley que las referidas aportaciones equivalen a un porcentaje del monto de la remuneración asegurable que percibe el trabajador.

Que el artículo 11 de la referida ley, modificado por Decreto Ley N.º 20604, establece la obligación de los empleadores de retener las aportaciones de los trabajadores asegurados obligatorios en el momento de pago de sus remuneraciones y entregarlas al Seguro Social.

Que de lo expuesto se tiene que para que una entidad esté obligada al pago de las citadas aportaciones, debe calificar como empleadora, es decir, tener personal a su cargo sujeto a régimen laboral.

Que al respecto, el artículo 5º del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.º 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo N.º 003-97-TR, establece que los servicios para ser de naturaleza laboral, deben ser prestados en forma personal y directa sólo por el trabajador como persona natural, y que no invalida esta condición, el hecho que el trabajador pueda ser ayudado por familiares directos que dependan de él, siempre que ello sea usual dada la naturaleza de las labores.

Que el artículo 6º de la citada ley, modificado por Ley N.º 28051, indica que constituye remuneración para todo efecto legal el Integro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sea de su libre disposición.

Que asimismo, el artículo 9º de la ley en mención establece que, por la subordinación, el trabajador presta sus servicios bajo la dirección de su empleador, el cual tiene facultades para

normar reglamentariamente las labores, dictar las órdenes necesarias para su ejecución, y sancionar disciplinariamente, dentro de los límites de la razonabilidad, cualquier infracción o incumplimiento de las obligaciones a cargo del trabajador, y que el empleador está facultado para introducir cambios o modificar turnos, días u horas de trabajo, así como la forma y modalidad de la prestación de las labores, dentro de criterios de razonabilidad y teniendo en cuenta las necesidades del centro de trabajo.

Que en las resoluciones N.º 02397-5-2003, 02890-3-2009 y 05774-5-2012, entre otras, este tribunal ha señalado que de acuerdo con la doctrina y la legislación laboral, para determinar la existencia de una "relación laboral", es necesario que se presenten los siguientes elementos esenciales: a) Prestación personal de servicios, por la que el trabajador pone a disposición del empleador su fuerza de trabajo, debiendo prestar el servicio en forma personal y directa, b) Remuneración, que es la contraprestación que otorga el empleador al trabajador a cambio de la actividad que éste realiza a su favor, y c) Subordinación o dependencia, que implica un vínculo jurídico por el cual el trabajador le confiere al empleador el poder de conducir su actividad personal, es decir que la subordinación implica un estado de sujeción o de limitación de la autonomía por el lado del trabajador y una facultad de dirección por el lado del empleador, la que según la doctrina se traduce en la facultad del empleador de dirigir, fiscalizar y sancionar al trabajador.

Que en dichas resoluciones se precisó que entre los citados elementos, el de mayor importancia para efecto de determinar la naturaleza laboral de una relación, era "la subordinación", la cual no es fácil de identificar, por lo que resulta necesario por tanto recurrir a los denominados rasgos sintomáticos, esto es, al conjunto de características típicas que permiten presumir la existencia de una relación laboral, tales como: el lugar de trabajo, horario de trabajo y exclusividad o trabajo para un solo empleador, entre otros, y asimismo, a efecto de establecer la existencia de la subordinación, no debe estarse a la denominación que se dé a un contrato, sino, al principio de primacía de la realidad y a la naturaleza de los servicios prestados.

Que además, en la Resolución N.º 08548-10-2012, entre otras, este tribunal ha dejado establecido que para verificar una relación laboral no solo se debe acreditar que la prestación de servicios sea de carácter regular y continua, sino que básicamente debe acreditarse la existencia de subordinación.

Que asimismo, en las resoluciones del Tribunal Fiscal N.º 12069-2-2012 y 06050-5-2012, entre otras, se ha señalado que la carga de la prueba para acreditar la existencia de una relación laboral corresponde a la administración.

Que estando a lo previsto en el marco legal aplicable y en la jurisprudencia de este tribunal, es claro que en el caso de autos, con la finalidad de establecer si se está frente a una relación laboral, el elemento esencial a ser analizado es el de la subordinación, habida cuenta que el servicio y la existencia de una retribución no son materia de controversia.

Que de lo actuado en la fiscalización se aprecia que la administración sostiene la existencia de subordinación, y por tanto, de una relación laboral con la recurrente, de las personas observadas que le habrían prestado servicios de reparto a domicilio, atención al público, servicio al cliente, supervisor, ensaladera, parrillero, cocinero, coctelero, cajera y hornero<sup>3</sup>, sustentándose en la documentación presentada por la recurrente en la fiscalización.

Que ahora bien, tal como se dejó constancia en lo actuado en dicho procedimiento, la recurrente presentó los recibos por honorarios emitidos por el personal objeto de observación, cuyo detalle figura a fojas 887 a 906 y 206 a 552, por los servicios prestados a aquella en los períodos enero a diciembre del 2008.

Que asimismo, obran en autos los documentos denominados (...) emitidos por la recurrente en los meses de enero a diciembre del 2008, por el requerimiento de servicios reparto a domicilio, atención al público, servicio al cliente, asesoría, mantenimiento y servicios administrativos, bajo su exclusiva responsabilidad y actividad de locación de servicios, de acuerdo con el Código Civil.

Que a su vez, se aprecian los “Contratos de locación de servicios celebrados entre la recurrente y (...) el 28 de diciembre del 2007 y 28 de marzo del 2008, de fojas 2381 a 2386, respectivamente, a fin de que presten servicios de atención al público, sin vínculo de subordinación.

Que de las hojas de “Control de Asistencia”, de fojas 52 a 168, correspondientes a los períodos enero a diciembre del 2008, no se evidencia que las personas materia de observación hubiesen registrado una determinada hora de entrada o salida del local de la recurrente en los períodos acotados, no encontrándose acreditado ello en autos, contrariamente a lo alegado por la administración sin sustento alguno, no siendo suficiente para concluir ello que en el “Manual de Funciones de Puesto 2006” de la recurrente, de fojas 1158 y 1159, en el que se describe el puesto de “mozo o azafata” se indique que las personas que ocupan tales puestos deben ingresar minutos antes de la hora prevista de manera que se encuentren preparadas para iniciar sus labores, ni que por prestar la recurrente el servicio de expendio de comidas y bebidas, las labores debían realizarse en el horario de atención al público.

Que asimismo, del “Manual de Funciones de Puesto 2006”, de fojas 1014 a 1199 y 1201 a 1243, se advierte que contiene el detalle, ubicación en el organigrama y las funciones generales y específicas de los diversos puestos en la organización de la recurrente, como los de “supervisor de operaciones”, “cajera”, “mozo o azafata”, “barman”, “hornero”, “parrillero”, “cocinero”, “ensaladera”, “motociclista delivery”, “anfitriona”, “ayudante de horno y parrilla”, “jefe de mozos”, “maitre” y “asistente de marketing - representante servicio cliente”, entre otros; lo que a su vez se describe en el referido escrito de 11 de febrero del 2010 presentado por la recurrente respecto a determinados puestos, de fojas 2358 a 2364; no obstante, el aludido documento no es suficiente para acreditar fehacientemente que en la prestación de servicios del personal materia de observación a favor de la recurrente hubiese existido una relación de subordinación, pues solo describe de manera general los puestos en la empresa y sus funciones, debiéndose resaltar en este punto que de acuerdo con el criterio de este tribunal, expuesto en la Resolución N.º 02736-1-2016, respecto de los servicios que contrate la empresa, independientemente de la naturaleza del contrato utilizado (laboral o civil), si bien resulta necesaria la verificación de que las labores ejecutadas se adecúen a los términos del encargo, ello no basta para probar la subordinación, conforme con lo señalado por este tribunal en las resoluciones N.º 06050-5-2012 y 16760-2-2012.

Que en tal sentido, de lo actuado no se advierte que la administración hubiese acreditado cabalmente que los servicios prestados por las personas materia de observación a favor de la recurrente tuvieran naturaleza laboral, pues no se ha demostrado fehacientemente con elementos probatorios suficientes la presencia del elemento subordinación en dicha relación. En efecto, si bien la administración afirma que las personas observadas prestaban servicios a la recurrente en su local, con las herramientas de trabajo proporcionadas por aquella y bajo su supervisión, instrucciones y directrices, ello no resulta suficiente para evidenciar la existencia de subordinación y por tanto, de una relación laboral, toda vez que no se encuentra acreditado en autos de manera fehaciente y con plena certeza que la recurrente ejerciera sobre el personal materia de acotación los poderes de dirección, fiscalización y sanción, por medio, de algún documento que permitiera constatar las labores realizadas por aquellos en forma subordinada o por medio de documentos que evidencien la disposición de un posible ejercicio de los poderes antes indicados o que evidencien el ejercicio de estos, siendo que el documento en el que se sustenta la administración, esto es, el mencionado manual de funciones de la recurrente, no

demuestra de modo alguno que las personas relacionadas con el reparo bajo análisis le prestaran servicios bajo una relación de dependencia, de acuerdo con lo señalado precedentemente.

Que es importante mencionar que no se configura una relación laboral debido a que los servicios prestados estén relacionados a la naturaleza y fines del giro del negocio del recurrente, puesto que dicha característica, por sí sola, no implica la presencia de subordinación, de acuerdo con lo establecido por este tribunal en las resoluciones N.º 09150-4-2016 y 02852-8-2017<sup>5</sup>, entre otras.

Que en tal sentido, al no encontrarse acreditado en autos la prestación de servicios bajo una relación laboral y, por ende, que la recurrente se encontrara obligada a efectuar las aportaciones o retenciones acotadas en los periodos enero a diciembre del 2008 en relación con el personal antes mencionado, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto las resoluciones de determinación N.º (...)

Que en cuanto a lo señalado por la administración en el sentido que del escrito de la recurrente de 11 de febrero del 2010 y el diagrama del Manual de Funciones de Puesto, se aprecia que los puestos de hornero, parrillero, cocinero, ensaladera y motociclista delivery, entre otros, se encuentran por debajo de la Jefatura de Operaciones, la que a su vez depende de la Gerencia General, por lo que las citadas funciones se encuentran integradas en la estructura organizativa de la empresa; cabe señalar que dichos documentos por sí solos no acreditan la existencia del elemento subordinación en la relación entre la recurrente y las personas observadas, no habiéndose acreditado este fehacientemente en autos, de acuerdo con lo analizado precedentemente, lo que no se ve enervado por tal alegato.

Que asimismo, no resulta atendible el argumento de la administración acerca que la recurrente impartía instrucciones a dichas personas, quienes ponían a disposición su fuerza de trabajo y en algunos casos usaban uniforme y sus herramientas de trabajo no eran propias, por lo que al existir rasgos de laboralidad se presume la existencia de un contrato de trabajo; toda vez que tal como se ha concluido de lo actuado en el presente procedimiento, aquella no ha acreditado con elementos probatorios suficientes que los servicios prestados por las personas materia de observación a favor de la recurrente fueron efectivamente bajo relación de subordinación y, por tanto, tuvieran naturaleza laboral, no obstante corresponderle la carga de la prueba a tal efecto.

Que estando al sentido del fallo, carece de pertinencia emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos formulados por la recurrente.

### **Resoluciones de Multa N.º (...)**

Que las resoluciones de multa N.º (...) de fojas 2762 a 2785, fueron giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y las Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de enero a diciembre del 2008.

Que de otro lado, las resoluciones de multa N.º (...) de fojas 2750 a 2761, fueron emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, por no efectuarse las retenciones de las Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de enero a diciembre del 2008.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N.º 953, dispone que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las



declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que a su vez, el numeral 13 del artículo 177 del anotado código, modificado por el referido decreto legislativo, establece que constituye infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la administración, informar y comparecer ante la misma, no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos.

Que estando a que las multas en mención se sustentan en el reparo contenido en las resoluciones de determinación N.º (...) el cual ha sido levantado en esta instancia, conforme con lo expuesto en la presente resolución, corresponde emitir similar pronunciamiento y, por consiguiente, al no encontrarse acreditada la comisión de las infracciones que sancionan, corresponde revocar la resolución apelada en cuanto a las resoluciones de multa N.º (...) y dejar sin efecto tales valores.

### **Resolución de Multa N.º (...)**

Que la Resolución de Multa N.º (...) de foja 2749, fue emitida por haber incurrido en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, por no exhibir la recurrente el Libro Caja y Bancos solicitado mediante Requerimiento N.º (...) indicándose como fecha de la infracción el 14 de agosto del 2009.

Que el numeral 1 del artículo 177 del referido código, modificado por Decreto Legislativo N.º 953, establece que constituye infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la administración, informar y comparecer ante la misma, no exhibir los libros, registros, u otros documentos que esta solicite, la que según la Tabla 1<sup>6</sup> de Infracciones y Sanciones de dicho código es sancionada con el 0.6% de los IN. Asimismo, la Nota 10 de la referida tabla señala que cuando la sanción aplicada se calcule en función a los Ingresos Netos anuales no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT.

Que en el Punto 6 del Requerimiento N.º (...) notificado el 10 de agosto del 2009<sup>7</sup>, de fojas 2465 y 2466, la administración solicitó a la recurrente que presentara y/o exhibiera el Libro Caja y Bancos, entre otros; siendo que en el Punto 6 del resultado del anotado requerimiento, notificado el 14 de agosto del 2009<sup>8</sup>, de fojas 2462 y 2463, dejó constancia que la recurrente no cumplió con lo solicitado, por lo que se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario.

Que mediante el Punto a) del Anexo N.º 01 al Requerimiento N.º (...) de foja 2459, la administración reiteró a la recurrente que exhibiera el Libro Caja y Bancos; siendo que en el Punto a) al resultado del citado requerimiento, notificado el 4 de diciembre del 2009, de fojas 2443 y 2444, la administración indicó que la recurrente cumplió con exhibir lo solicitado sin realizar el pago de la respectiva multa.

Que en cuanto a la citada infracción, la recurrente no ha formulado cuestionamiento alguno según se aprecia del recurso de apelación, de foja 2992, y al verificarse la comisión de la infracción y que la sanción aplicada con el acogimiento al régimen de gradualidad sin pago<sup>9</sup>, es conforme a ley, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Con los vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Ramírez Mío, a quien se llamó para completar Sala e interviniendo como ponente la vocal Izaguirre Llampasi.

**Resuelve:**

**Confirmar** la Resolución de Intendencia N.º (...) de 29 de abril del 2011, en el extremo referido a la Resolución de Multa N.º (...) **revocarla** en lo demás que contiene, y **dejar sin efecto** las resoluciones de determinación N.º (...) y las resoluciones de multa N.º (...)

Regístrese, comuníquese y remítase a la Sunat, para sus efectos.

Flores Talavera

Vocal presidente

Izaguirre Llampasi

Vocal

Ramírez Mío

Vocal

Sánchez Gómez

Secretaria relatora

---

1 Actualmente, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

2 Dichas diligencias de notificación se llevaron a cabo en el domicilio fiscal de la recurrente (según Comprobante de Información Registrada de foja 3065), mediante acuse de recibo, consignándose el nombre y firma de la persona que recibió el documento, en cada caso, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N.º 981, que señala que la notificación de los actos administrativos se podrá realizar, por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, y que el acuse de recibo deberá contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

3 Según detalle contenido en el Anexo N.º 2 al Resultado del Requerimiento (...) que sustenta los reparos.

4 Locadoras observadas en el Anexo N.º 2 al Resultado del Requerimiento (...) de fojas 2408 y 2412.

5 Referidas a casos similares al de autos, sobre labores de meseras, mozos y cocinera, entre otros.

Asimismo, en esa línea, pueden verse las resoluciones del Tribunal Fiscal N.º 15736-5-2013 y 10115-2-2014, en las que se analizó la existencia de relación laboral en cuanto a los oficios de “mozo”, “cocinero” y “cajero” respecto de empresas cuyo giro principal era el de restaurante y panadería, respectivamente. En la primera resolución se indicó que la administración pretendía acreditar la subordinación partiendo de la premisa que los oficios de “mozo” y “cocinero”, para una empresa cuyo giro principal es restaurant, implicaría la sujeción a las instrucciones y directrices del principal para el ejercicio de estas, las que se ejercieron en un horario determinado, así como en el local de la empresa, no obstante, los referidos elementos no resultaban suficientes por sí solos para evidenciar la existencia de subordinación y por tanto, una relación laboral, y dado que no se acreditaba en autos la existencia de subordinación en las labores antes analizadas, la misma que supone la presencia de las facultades directriz, fiscalizadora y disciplinaria que tiene el principal frente al trabajador, siendo una muestra tangible de las mismas la existencia de documentos que evidencien la sumisión real y no potencial del trabajador, la sujeción a las directivas impartidas por la empresa, fa imposición de sanciones por faltas disciplinarias, entre otros, los reparos no estaban debidamente acreditados.

Por su parte, en la segunda resolución, este tribunal señaló que la actividad comercial de la recurrente era la de panadería, y las labores que según la administración ejercía el personar observado –como taller de panadería, ayudante de mozo, vendedora y cajero– fueron ejercidos en un horario determinado, por una retribución convenida y en el establecimiento de la recurrente; no obstante, los referidos elementos no resultaban suficientes por sí solos para evidenciar la existencia de subordinación y por tanto, la existencia de una relación laboral; y que dado que no se evidenciaba de autos la existencia de subordinación en las labores antes analizadas, la misma que suponía la presencia de las facultades de dirección, fiscalización y disciplinaria que tiene la empresa frente al trabajador, al no haberse acreditado la existencia de documentos que demostraran la sujeción del trabajador a las directivas

impartidas por la empresa, la imposición de sanciones por faltas disciplinarias, entre otros supuestos, los reparos no estaban debidamente acreditados.

6 Aplicable a la recurrente según su Comprobante de Información Registrada de foja 3065.

7 De acuerdo con lo anteriormente señalado.

8 En el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

9 El Anexo II del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, aprobado por Resolución de Superintendencia N.º 063-2007/Sunat, establece que no resulta aplicable la subsanación voluntaria para la rebaja de la multa que sanciona la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 177 del citado código, sino solo la subsanación inducida, de tal manera que si el contribuyente subsana la aludida infracción dentro del plazo otorgado por la administración para tal efecto, contado desde que surta efecto la notificación del requerimiento, fiscalización o del documento en el que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción, según corresponda, se aplicará una rebaja del 80% o 50%, dependiendo de si se realiza o no el pago de la multa impuesta.

Documento publicado en la página web del Tribunal Fiscal.