



# Tribunal Fiscal

N° 17077-4-2013

EXPEDIENTE N° : 15011-2007  
INTERESADO :  
ASUNTO : Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, al Sistema Nacional de Pensiones y Multas  
PROCEDENCIA : Lambayeque  
FECHA : Lima, 12 de noviembre de 2013

VISTA la apelación interpuesta por \_\_\_\_\_ con \_\_\_\_\_ contra la Resolución de Intendencia N° 0750140000607/SUNAT de 31 de julio de 2007, emitida por la Intendencia Regional Lambayeque de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria<sup>1</sup> – SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación presentada contra las Resoluciones de Determinación N° 074-003-0003173 a 074-003-0003184 y 074-003-0003186 a 074-003-0003191 y las Resoluciones de Multa N° 074-002-0008015 a 074-002-0008033 y 074-002-0008035 a 074-002-0008040, giradas por Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2005 y al Sistema Nacional de Pensiones de julio a diciembre de 2005, y por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 13 del artículo 177° y 1 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que los montos otorgados a sus trabajadores por concepto de refrigerios y/o viáticos no forman parte de la remuneración computable a efecto del cálculo de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y al Sistema Nacional de Pensiones, dado que no constituyen la alimentación principal.

Que señala que el citado refrigerio tenía por finalidad incentivar a los trabajadores para que cumplieran con sus labores, en tanto laboraban en turnos nocturnos en un grifo ubicado en la carretera Fernando Belaunde Terry – Bagua Grande, fuera del ámbito urbano.

Que refiere que el artículo 7° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, los artículos 19° y 20° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 650, inciso j) del artículo 19° del Decreto Supremo N° 001-97-TR señalan que el refrigerio no es remuneración computable, precisando el artículo 12° del Decreto Supremo N° 004-97-TR que este concepto no constituye alimentación principal.

Que añade que la Administración no puede desconocer la primacía de la realidad, que se refleja en las planillas de remuneraciones, boletas de pago, en las declaraciones efectuadas por sus trabajadores ante el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, que constan en diversas actas, y en la propia acta de inspección elaborada por la Administración en la que se consignó la remuneración básica otorgada a sus trabajadores.

Que aduce que al sancionarle con excesivas multas, pese a que el concepto refrigerio está exonerado del pago de tributos, se vulnera el principio de razonabilidad.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no sustentó que el pago por concepto de refrigerio constituyera una condición de trabajo, por lo que formaba parte de la remuneración gravable para efecto de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y al Sistema Nacional de Pensiones.

Que de lo actuado se tiene que mediante Carta N° 060073091230-01 SUNAT y Requerimiento N° 0721060000357, de fojas 205 a 207 y 214, notificados mediante acuse de recibo el 19 de mayo de 2006, de fojas 208 y 215, la Administración inició a la recurrente la fiscalización de sus obligaciones tributarias correspondientes a las remuneraciones de enero a diciembre de 2005, solicitándole diversa documentación contable y tributaria, siendo que como resultado de dicha fiscalización la Administración determinó la existencia de reparos por: i) No haber incluido como remuneración computable para efecto de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y al Sistema Nacional de

<sup>1</sup> Actualmente Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.



# Tribunal Fiscal

N° 17077-4-2013

Pensiones, el concepto otorgado como refrigerio (enero a diciembre de 2005) y ii) Omisión en la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y al Sistema Nacional de Pensiones al no considerar como trabajador a Próspero Fonseca Carrera (junio de 2005), girándose los siguientes valores:

- Resoluciones de Determinación N° 074-003-0003173 a 074-003-0003184, de fojas 277 a 301, emitidas por Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2005.
- Resoluciones de Determinación N° 074-003-0003185 a 074-003-0003191, de fojas 303 a 317, giradas por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de junio a diciembre de 2005.
- Resoluciones de Multa N° 074-002-0008015 a 074-002-0008033, de fojas 224, 225, 227, 229, 231, 233, 235, 237, 239, 241, 243, 245, 247, 249, 251, 253, 255, 257 y 259, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.
- Resoluciones de Multa N° 074-002-0008034 a 074-002-0008040, de fojas 264, 263, 265, 267, 269, 271 y 273, giradas por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario por no haber efectuado las retenciones por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de junio a diciembre de 2005.
- Resolución de Multa N° 074-002-0008041, de foja 275, emitida por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario.

Que mediante la resolución apelada la Administración levantó el reparo relativo a la remuneración de Próspero Fonseca Carrera de junio de 2005, y como consecuencia de ello, dejó sin efecto la Resolución de Determinación N° 074-003-0003185 (Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de junio de 2005) y la Resolución de Multa N° 074-002-0008034 vinculada, así como dejó sin efecto la Resolución de Multa N° 074-002-0008041, por la infracción del numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario, así como reliquidó la Resolución de Determinación N° 074-003-0003178 (Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de junio de 2005) y la Resolución de Multa N° 074-002-0008020 vinculada, en el extremo relacionado a la inclusión del mencionado trabajador; asimismo declaró infundada la reclamación en lo demás que contenía, extremo que ha sido impugnado por la recurrente.

Que en tal sentido, corresponde analizar la procedencia del reparo contenido en las Resoluciones de Determinación N° 074-003-0003173 a 074-003-0003184 y 074-003-0003186 a 074-003-0003191 y la validez de la emisión de las Resoluciones de Multa N° 074-002-0008015 a 074-002-0008033 y 074-002-0008035 a 074-002-0008040.

## **No considerar como remuneración el concepto otorgado como refrigerio**

Que de los anexos 1 y 2 de las Resoluciones de Determinación N° 074-003-0003173 a 074-003-0003184 y 074-003-0003186 a 074-003-0003191, de fojas 277, 278, 303 y 304, se observa que la Administración reparó la base imponible para la determinación de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2005 y al Sistema Nacional de Pensiones de julio a diciembre de 2005, al considerar que el concepto otorgado por la recurrente como refrigerio era de libre disponibilidad de sus trabajadores.

Que al respecto, se tiene que mediante el punto 3 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° 0722060000500, de fojas 198 y 199, notificado el 2 de junio de 2006, la Administración comunicó a la recurrente que de sus Libros de Planillas, Caja y Diario, así como de las boletas de pago, se observó la entrega de montos por concepto de refrigerio a sus trabajadores, el cual tiene naturaleza remunerativa al ser de libre disponibilidad de éstos conforme a lo establecido en el artículo 6° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728. Al respecto, solicitó a la recurrente que desvirtuara la citada observación con documentación fehaciente, y que en caso contrario se considerara el monto otorgado por refrigerio como omisión en la base imponible para la determinación de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y al Sistema Nacional de Pensiones.



# Tribunal Fiscal

N° 17077-4-2013

Que en respuesta a lo solicitado la recurrente presentó un escrito de 9 de junio de 2006, de foja 173, señalando que el refrigerio no es una remuneración computable ni es alimentación principal. Agregó que el refrigerio otorgado es un lonche (café, refresco, gaseosa, sándwich y galletas) que no reemplazan a la alimentación principal y además incluye movilidad (moto taxi), dado que su centro laboral no se encuentra ubicado dentro de la ciudad.

Que en el punto 3 del Anexo N° 01 del resultado del Requerimiento N° 0722060000500, de foja 191, notificado el 23 de junio de 2006, la Administración señaló que los montos registrados en el Libro de Planillas por concepto de refrigerio otorgado a los trabajadores Marisol Barco Villegas, Próspero Fonseca Carrero y Augusto Bustamante Chávez son de S/.150.00, importe que representa más del 30% de su remuneración mensual ascendente a S/.460.00. Añade que similar situación se presenta respecto del trabajador Wilmer Cruz Solís quien recibe por refrigerio S/.250.00, lo que constituye más del 50% de su remuneración de S/.460.00, por lo que anota que las sumas entregadas no resultan razonables, considerando que la recurrente niega que constituyan alimentación principal.

Que finalmente, en el mismo resultado del anotado requerimiento la Administración mencionó que al no haber demostrado la recurrente con documentación fehaciente que la entrega de sumas por concepto de refrigerio no fueron de libre disponibilidad del trabajador, éstas constituyen un beneficio o ventaja patrimonial para este último, por lo que las consideró como remuneración computable para efecto de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud y al Sistema Nacional de Pensiones.

Que cabe señalar que de conformidad con el Comprobante de Información Registrada de fojas 1 y 2, la recurrente se dedica a la venta al por menor de combustibles.

Que según el Libro de Planillas, de fojas 154 a 157, así como las boletas de pago que corresponden al ejercicio 2005, de fojas 142 a 153, la recurrente entregó sumas por concepto de refrigerio a sus trabajadores, las cuales adicionó a la remuneración mensual de cada uno de ellos.

Que de otro lado, de acuerdo con el artículo 6° de la Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, Ley N° 26790, los aportes por afiliación al Seguro Social de Salud son de carácter mensual equivalente al 9% de la remuneración o ingreso de los trabajadores, precisándose que se considera remuneración aquella que ha sido así definida por los Decretos Legislativos N° 728 y 650 y sus normas modificatorias.

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, modificado por Ley N° 28051, dispone 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 tenga, siempre que sea de su libre disposición.

Que el artículo 7° de la señalada ley prevé que no constituyen remuneración para ningún efecto legal los conceptos contemplados en los artículos 19° y 20° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 650, Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR.

Que en atención a los artículos 19° y 20° antes citados no se consideran remuneraciones computables las 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; la participación en las utilidades de la empresa; el costo o valor de las condiciones de trabajo, la canasta de navidad o similares, y 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, cumpleaños, matrimonio, nacimiento de hijos, fallecimiento y aquéllas de semejante naturaleza; los bienes que la empresa otorgue a sus trabajadores, de su propia producción, en cantidad razonable para su consumo directo y de su familia, los montos que se otorgan al trabajador para el cabal desempeño de su labor o con ocasión de sus funciones, como movilidad, viáticos,



# Tribunal Fiscal

N° 17077-4-2013

gastos de representación, vestuario y en general todo lo que razonablemente cumpla tal objeto y no constituya beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador, el refrigerio que no constituya alimentación principal, ni la alimentación proporcionada directamente por el empleador que tuviera la calidad de condición de trabajo por ser indispensable para la prestación de los servicios, o cuando se derive de mandato legal.

Que el artículo 10° del Reglamento del Decreto Legislativo N° 728 aprobado por Decreto Supremo N° 001-96-TR precisa que el concepto de remuneración definido por los artículos 39° y 40° de la Ley<sup>2</sup> es aplicable para todo efecto legal cuando sea considerado como base de referencia, con la única excepción del Impuesto a la Renta que se rige por sus propias normas.

Que de las normas glosadas se aprecia que la base imponible para efecto del cálculo de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud está conformada por el concepto de remuneración previsto en los artículos 6° y 7° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, Decreto Supremo N° 003-97-TR, esto es, las sumas que perciba el trabajador por sus servicios, que sean de su libre disposición, excluyéndose el costo o valor de las condiciones de trabajo y el refrigerio que no constituya alimentación principal, entre otros conceptos.

Que de otro lado, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 3° del Sistema Nacional de Pensiones de la Seguridad Social aprobado por Decreto Ley N° 19990 son asegurados obligatorios del referido Sistema 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.

Que el inciso a) del artículo 6° del Decreto Ley N° 19990 establece que constituyen fuentes de financiamiento al sistema antes anotado, las aportaciones de los empleadores y de los asegurados, precisándose según lo dispuesto en el artículo 7° de la norma en cuestión las mencionadas aportaciones equivalen a un porcentaje del monto de la remuneración asegurable que percibe el trabajador, porcentaje que se fijará, en cada caso, por decreto supremo con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros, a propuesta del Consejo Directivo del Seguro Social del Perú y previo estudio actuarial.

Que mediante la Segunda Disposición Transitoria de la Ley N° 26504, aplicable al caso de autos, se fijó en 13% la tasa de aportación por concepto de pensiones, de cargo únicamente de los trabajadores, constituyendo remuneración asegurable para los efectos de dicha aportación 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 este Tribunal mediante la Resolución N° 01931-5-2004, aplicable al tributo en mención, ha establecido que a efecto de establecer cuándo un concepto tiene la calidad de remuneración se deberá estar a la definición de remuneración prevista en la Ley de Productividad y Competitividad Laboral.

Que en tal sentido –al igual que en el caso de las Aportaciones al Régimen Contributivo de Seguridad Social en Salud–, no se encuentran afectos a las Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones los conceptos previstos en los artículos 19° y 20° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 650, aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR, tales como el costo o valor de las condiciones de trabajo y el refrigerio que no constituya alimentación principal.

Que de acuerdo con las normas antes expuestas no están afectos a las citadas aportaciones los montos que constituyan condiciones de trabajo, tal como lo ha interpretado este Tribunal en las Resoluciones N° 03610-4-2003, 0550-1-2001 y 414-5-2000.

Que asimismo, conforme con lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 01215-5-2002 y 05217-4-2002 se considera condición de trabajo a todos aquellos montos que se otorgan al trabajador

<sup>2</sup> Referencia que corresponde a los artículos 6° y 7° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo N° 003-97-TR.



# Tribunal Fiscal

Nº 17077-4-2013

para el cabal desempeño de su labor, siempre que cumplan el objeto por el cual se entregan y no constituyan beneficio o ventaja patrimonial para aquél.

Que con respecto al presente reparo se verifica de autos que la recurrente no acreditó en la etapa de fiscalización que los importes otorgados como refrigerio constituyesen condición de trabajo tal como pretende al señalar que dicho concepto tiene por fin que sus trabajadores puedan realizar sus labores, pues no aportó elemento probatorio alguno a fin de demostrar que su otorgamiento hubiera sido indispensable para el desempeño de las labores de aquéllos según las características en las que éstas fueron prestadas o los lugares en las que se desarrollaron.

Que por lo expuesto, el presente reparo se encuentra arreglado a ley procediendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que la Administración desconoce la primacía de la realidad, reflejada en las planillas de remuneraciones, boletas de pago, en las declaraciones efectuadas por sus trabajadores ante el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, que constan en diversas actas, y en la propia acta de inspección elaborada por la Administración en la que se consignó la remuneración básica que otorgaba a sus trabajadores, cabe señalar que por el contrario, en los actuados durante el procedimiento de fiscalización, la recurrente no ha acreditado que los montos por concepto de refrigerios que adicionó a sus remuneraciones hayan constituido condición de trabajo, al no haber aportado ningún elemento de prueba que acredite que su otorgamiento resultaba indispensable para el desempeño de sus labores, en tal sentido carece de sustento dicho alegato.

## **Resoluciones de Multa Nº 074-002-0008015 a 074-002-0008033**

Que el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, señala que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias 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 de la revisión de las Resoluciones de Multa Nº 074-002-0008015 a 074-002-0008033, de fojas 224, 225, 227, 229, 231, 233, 235, 237, 239, 241, 243, 245, 247, 249, 251, 253, 255, 257 y 259, se observa que éstas han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, con relación al reparo antes analizado, por lo que procede emitir similar pronunciamiento respecto de las citadas sanciones y confirmar la apelada en este extremo.

## **Resoluciones de Multa Nº 074-002-0008035 a 074-002-0008040**

Que conforme con el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, constituye infracción 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, infracción sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo no retenido o no percibido, de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones, sustituida por el citado decreto legislativo, aplicable a la recurrente.

Que el inciso c) del artículo 180° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, dispone que la Administración Tributaria aplicará, por la comisión de infracciones, las sanciones consistentes en multa, entre otras, las que se podrán determinar en función del tributo omitido, no retenido o no percibido, no pagado, el monto aumentado indebidamente y otros conceptos que se tomen como referencia, los no podrá ser menor a 50% UIT para la Tabla I, 20% UIT para la Tabla II y 7% UIT para la Tabla III, respectivamente.



# Tribunal Fiscal

N° 17077-4-2013

Que de otro lado, de acuerdo con el Anexo VI del Reglamento del Régimen de Gradualidad, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 159-2004/SUNAT, aplicable al caso de autos, a la infracción tipificada por el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario le corresponde, como criterio de gradualidad, el monto omitido real, que es el tributo omitido, no retenido, no percibido o no pagado, sin considerar el tope mínimo establecido por el inciso c) del artículo 180° del Código Tributario.

Que dicho anexo establece los porcentajes de rebaja aplicables sobre el monto determinado según el inciso c) del artículo 180° del Código Tributario o el concepto usado como referencia para determinar la multa, el que resulte mayor, los que para la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario ascienden a 10% si el monto omitido real es entre S/. 1.00 y S/. 300.00.

Que de autos se observa que las Resoluciones de Multa N° 074-002-0008035 a 074-002-0008040 fueron emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, por la sumas de S/. 165.00 cada una, por no efectuar las retenciones por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de julio a diciembre de 2005 contenidas en las Resoluciones de Determinación N° 074-003-0003186 a 074-003-0003191.

Que toda vez que se ha confirmado en esta instancia el mencionado reparo, correspondía que la recurrente efectuarse las retenciones de las citadas aportaciones respecto de los periodos indicados lo que no hizo, por lo que las sanciones de multa han sido emitidas conforme a ley, y en consecuencia, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que por tanto, al encontrarse las referidas multas arregladas a ley, carece de sustento lo alegado por la recurrente al respecto.

Con los vocales Flores Talavera, Guarniz Cabell y Fuentes Borda, e interviniendo como ponente la vocal Guarniz Cabell.

## RESUELVE:


**CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 0750140000607/SUNAT de 31 de julio de 2007.

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

  
FLORES TALAVERA  
VOCAL PRESIDENTE

  
GUARNÍZ CABELL  
VOCAL

  
FUENTES BORDA  
VOCAL

  
Sánchez Gómez  
Secretaria Relatora  
GC/AD/schl