

Tratándose de la falta de pago de las utilidades objeto de análisis es evidente que esta disposición no podría aplicarse pues la misma se sustenta en un plazo que debe computarse desde que concluye el vínculo laboral pero con su empleador. Ello quiere decir que, de aprobarse el PLGT con el texto analizado, ¿comenzaría a correr el plazo de prescripción recién desde el cese del vínculo laboral con su empleador? Si fuese así, no tendría sentido que para la empresa principal se aplique un plazo de prescripción que en lo absoluto tendría que ver con su propia acción sino con la acción o hecho de un tercero como es la empresa tercerizadora.

VI. CONCLUSIONES

- La obligación de pago de utilidades que incorpora el PLGT en su artículo 218°, sería inconstitucional por recaer en una empresa que no es la empleadora del trabajador.
- El beneficio de las utilidades, reconocido por la Constitución, supone la existencia de un vínculo laboral entre el obligado y el beneficiario.
- La legislación laboral peruana sustenta la protección al trabajador en la relación de subordinación con su empleador.
- La obligación de pago de utilidades de la empresa principal a los trabajadores de la empresa tercerizadora no se constituiría en un beneficio laboral y, por tanto, no tendría la protección propia de la legislación sobre la materia.

CRITERIOS DEL MINISTERIO DE TRABAJO Y DEL TRIBUNAL FISCAL SOBRE “EL PRINCIPIO DE PRIMACÍA DE LA REALIDAD” Y “REALIDAD ECONÓMICA”

 **Carole Ivonne NEYRA SALAZAR**

Abogada laboralista, cursando actualmente la Maestría de Derecho de la Empresa en la Pontificia Universidad Católica del Perú.

SUMARIO

I. Introducción. II. Principio de la primacía de la realidad en el ámbito laboral. 1. Marco normativo del principio de primacía de la realidad. 2. Concepto. 3. Facultades del Ministerio de Trabajo en un proceso inspectivo. 4. Elementos esenciales y rasgos sintomáticos de laboralidad. 4.1. Los elementos esenciales del contrato de trabajo. 4.2. Rasgos sintomáticos laborales. 4.2.1. Documentos. 4.2.2. Manifestaciones realizadas por el empleador. 4.2.3. Condiciones de trabajo. III. Principio de la realidad económica en el ámbito tributario. 1. Marco Normativo y alcances de la realidad económica. 2. Calificación económica e interpretación económica. 3. El hecho imponible: La elusión a la ley tributaria. 4. Facultades de la Administración Tributaria. IV. Criterios de la administración tributaria: realidad económica. 1. Resoluciones del tribunal fiscal en lo laboral. 2. Realidad Económica. 3. Elementos esenciales y sintomáticos: Una relación laboral en lo tributario. V. Reflexiones finales

I. INTRODUCCIÓN⁽¹⁾

No cabe duda que en los últimos años el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo (MTPE) ha sido el principal ente impulsor de la inclusión en planilla de aquellas personas que encontrándose bajo una relación laboral aparentaban una

(1) Un agradecimiento especial a Jorge Toyama Miyagusuku y a César Gamba Valega por su apoyo y sugerencias al presente artículo.

relación civil; y que a raíz del PLAN RETO⁽²⁾, así como de la aplicación del principio de primacía de la realidad, se estima que más de 50,000 personas a nivel nacional han sido incorporadas a planilla, considerando que más de la mitad se encuentran concentrados en la ciudad Lima.

Por su parte, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) a través de la aplicación de la realidad económica plasmada en los criterios utilizados en las fiscalizaciones tributarias también ha advertido diversas situaciones a través de las cuales los contribuyentes aparentaban una relación civil siendo esta realmente una laboral; criterios que en algunos casos han sido confirmadas y en otras revocadas por el Tribunal Fiscal.

En la presente ponencia intentaré plasmar aquellas facultades que tienen tanto el MTPE como la Sunat para actuar en una inspección; así como una aproximación que pudiera existir en el razonamiento utilizado por ambas instituciones para determinar en qué casos nos encontramos frente una relación laboral aplicando el principio de primacía de la realidad en lo laboral o realidad económica en lo tributario.

II. PRINCIPIO DE LA PRIMACÍA DE LA REALIDAD EN EL ÁMBITO LABORAL

1. Marco normativo del principio de primacía de la realidad

Es importante tener presente que hasta antes del D. Leg. N° 910⁽³⁾, hoy derogada parcialmente por la Ley General Inspección de Trabajo, el principio de primacía de la realidad no se encontraba regulado en ninguna ley vinculada a la inspección laboral. Sin embargo, tanto la Corte Suprema como el Tribunal Constitucional ya consignaban dicho principio en el contenido de sus resoluciones⁽⁴⁾. Posteriormente, con fecha 22 de julio de 2006 se publica la Ley General de Inspección del Trabajo, en adelante LGIT, la cual a través de su Artículo 2° señala que “en caso de discordancia, entre los hechos constatados y los hechos reflejados en los documentos formales deben siempre privilegiarse los hechos constatados”. En esa misma línea, el Artículo 3° del D.S. N° 019-2006-TR, Reglamento de la Ley General de Inspección del Trabajo, establece que: “De conformidad con lo establecido por el Artículo 2° de la Ley, el funcionamiento y la actuación del Sistema de Inspección de Trabajo, así como de los servidores públicos que lo integran, se regirán por los principio de legalidad, primacía de la realidad (...)”⁽⁵⁾.

(2) RETO: Plan de Registro Obligatorio de Trabajadores en Planilla.

(3) D. Leg. N° 910°.-Artículo 3° inciso b).-“En la aplicación de la Ley se observan, los siguientes principios rectores (...) b) Primacía de la realidad (...)”.

(4) Por todas puede verse la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Exp. N° 1259-2005-PA/TC.

(5) Decreto Supremo N° 019-2006-TR, publicado el 29 de octubre de 2006, modificado mediante Decreto Supremo N° 019-2007, publicado el 01/09/2007.

2. Concepto

El principio de primacía de realidad se aplica a aquellos supuestos en los cuales existe divergencia entre lo que se encuentra plasmado en un documento o pacto y lo que sucede en la realidad, en cuyo caso deberá primar lo último, es decir lo que verdaderamente sucedió según los hechos verificados. En opinión de NEVES⁽⁶⁾: “Ante cualquier situación en que se produzca una discordancia entre lo que los sujetos dicen que ocurre y lo que efectivamente sucede, el derecho prefiere esto sobre aquello. Un clásico aforismo del Derecho Civil enuncia que las cosas son lo que por su naturaleza y no su denominación determina.

El principio de primacía de la realidad constituye uno de los principios rectores en el derecho laboral y sirve de sustento para las inspecciones laborales, por lo que debe prestarse particular atención a aquellas discrepancias que exista entre un contrato civil y aquellas manifestaciones y/o rasgos sintomáticos de un contrato de trabajo. Por otro lado, y a pesar de que existen otros supuestos donde podría aplicarse el principio de primacía de la realidad, en la presente ponencia solo nos centraremos en aquellos supuestos vinculados al contrato de trabajo.

3. Facultades del Ministerio de Trabajo en un proceso inspectivo

La LGIT ha otorgado distintas prerrogativas al inspector laboral a efectos de cumplir cabalmente las funciones que desempeña y que se encuentran debidamente enumeradas en el artículo 5° de la citada ley, y en Convenio N° 81° de la Organización Internacional de Trabajo (OIT). Tal como lo señala Adolfo Ciudad: “La nueva ley, en estricto, no otorga nuevas facultades inspectivas, sino que recoge, ordena, sistematiza, actualiza las facultades que ya estaban reguladas en el Decreto Legislativo 910, así como en el Convenio N° 81 de la OIT ratificado por el país, y que por tanto ya formaban parte del derecho nacional”⁽⁷⁾.

En atención a lo expuesto y, si bien dichas normas le confieren al inspector de trabajo amplias potestades, cabe indicar que dichas facultades no son más que simples enunciados legales que tienen por finalidad otorgar ciertos parámetros y reglas generales en la ejecución del cumplimiento de sus obligaciones, debido a que en el ejercicio profesional quienes han tenido la oportunidad de participar en un proceso inspectivo se pueden haber percatado –tal como lo señala Fernando García Granara– que “la actuación inspectiva verifica hechos y atribuye una consecuencia legal de la calificación por parte del inspector, para lo cual se requiere una actuación

(6) NEVES MUJICA, Javier. “Los principios del Derecho del Trabajo en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional”. En: *Centros de Estudios Constitucionales del Tribunal Constitucional. Jurisprudencia y doctrina Constitucional Laboral*. Lima, Palestra Editores, 2006. p. 36.

(7) CIUDAD REYNAUD, Adolfo. “El nuevo modelo de inspección del trabajo en Perú”. En: III Congreso Nacional de la Sociedad Peruana de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. Chiclayo 29, 30 y 31 de octubre de 2008, p. 333.

lógica y jurídica en el registro y comprobación de los hechos; porque de no hacerlo *la calificación se derivaría de su apreciación subjetiva y no de hechos objetivos y concretos*⁽⁸⁾. Por lo expuesto, las facultades del inspector de trabajo consisten en usar las herramientas que tienen por finalidad advertir la simulación de una relación laboral, así como conocer si el empleador ha intentado disfrazar esa situación mediante otra figura, con el único propósito de eludir sus responsabilidades que le corresponden como empleador.

4. Elementos esenciales y rasgos sintomáticos de laboralidad

4.1. Los elementos esenciales del contrato de trabajo

A continuación comentaremos aquellas resoluciones emitidas por el MTPE en las que se ha advertido la presencia de los elementos de la prestación de servicios, remuneración y subordinación en un contrato civil donde, tras una verificación de los hechos y, en virtud de las facultades otorgadas al inspector de trabajo, se ha aplicado el principio de primacía de la realidad, desnaturalizándose una relación civil.

La **prestación personal** equivale a poner a disposición los servicios a favor del empleador, la cual no puede ser delegada a ninguna otra persona, salvo casos excepcionales. En atención a ello, también es necesario señalar lo establecido en la Nueva Ley Procesal del Trabajo⁽⁹⁾, mediante la cual en virtud de la sola prestación, sin considerar el resto de elementos se puede presumir que existe una relación laboral.

Resolución N° 057-2008/Piura: “(...) el propio jefe de recursos humanos ha señalado que estas personas **desarrollaban sus labores de manera personal y exclusiva**, siendo este un **rasgo típico** de una relación laboral⁽¹⁰⁾”.

Con respecto a la **contraprestación** también se ha considerado como uno de los elementos del contrato de trabajo pero recordemos que este componente también forma parte del contrato de locación de servicios, por lo que la sola presencia de este elemento no es determinante.

Resolución N° 153-2009/Lima: En tal sentido, al concurrir los elementos propios de un contrato de trabajo como son: (...) **el pago de una**

(8) GARCÍA GRANADA, Fernando. “Alcances y Límites de la Inspección del Trabajo. Los criterios para el ejercicio de las facultades de la Inspección del Trabajo en el Perú”. En: III Congreso Nacional de la Sociedad Peruana de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. Chiclayo 29, 30 y 31 de Octubre de 2008, p. 310.

(9) LEY 29497. LEY PROCESAL DE TRABAJO. Artículo 23.2.- “(...) Acreditada la prestación personal de servicios, se presume la existencia de vínculo laboral a plazo indeterminado, salvo prueba en contrario”.

(10) Las resoluciones –emitidas por el MTPE– contenidas en el presente artículo han sido tomadas del libro de TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge y EGUIGUREN PRAELI, Augusto. *Jurisprudencia sobre Inspecciones Laborales*. Primera Edición, Gaceta Jurídica, Diciembre de 2009.

contraprestación (...), por el principio de primacía de la realidad debe privilegiarse los hechos constatados⁽¹¹⁾.

Con relación a la **subordinación**, la OIT ha establecido en el Párrafo 13° de la Recomendación N° 198⁽¹²⁾ que algunos indicios que configuran una relación de trabajo “es el hecho de que el trabajo se realice según las instrucciones y control de otra persona”; es decir cuando el empleador determina cuándo y dónde se debe ejecutar el trabajo. Siguiendo los mismos criterios emitidos por la OIT, el MTPE también ha manifestado en diversas oportunidades que aquellas situaciones que se constate la existencia de la subordinación carece de sustento señalar lo contrario ya que dicho elemento determina fehacientemente una relación de naturaleza laboral de una civil.

Resolución N° 251-2009/Lima: “(...) al constatar la existencia de los elementos del contrato de trabajo, esto es la prestación personal de servicios, el pago de una remuneración y sobretodo la **subordinación**, más aún si se advierte que la gerente de ventas supervisa las actividades de las indicadas trabajadoras”.

4.2. Rasgos sintomáticos laborales

Los rasgos sintomáticos laborales son aquellas “pistas”, las cuales –a diferencia de sus elementos esenciales– no son determinantes para demostrar su existencia pero constituyen **indicios** que, valorados en conjunto y/o sumados a otros elementos del contrato de trabajo se puede concluir que nos encontramos ante una relación de trabajo, sobre todo en aquellos casos en donde resulta difícil determinar su existencia. De esa forma, a continuación realizaremos las principales notas distintivas que ha sido considerada por el MTPE como rasgos sintomáticos para determinar una relación laboral.

4.2.1. Documentos

Los documentos que detallamos a continuación son aquellos instrumentos que han sido considerados como rasgos sintomáticos de laboralidad.

a. Documentos típicos laborales: Existen ciertos documentos que visiblemente son propios de una relación civil, tales como la **constancia de trabajo y la boleta de pago** que no debería ser otorgado a ninguna persona distinta a un trabajador, en tanto que ello podría generar convicción al inspector para determinar que el locador no prestó sus servicios bajo dicha modalidad.

(11) En este sentido también pueden revisarse las Resoluciones N° 032-2008/Lima, N° 058-2007/Lima y N° 213-2008/Lima.

(12) ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DEL TRABAJO. La relación de trabajo. Una guía anotada a la Recomendación N°198. Ginebra. Documento N°18. Primera edición, marzo de 2008, p. 41.

Resolución N° 218-2008/Lima: “Lo alegado en el sentido que la referida prestó servicios bajo la modalidad de locación de servicios y por consiguiente no existía relación laboral carece de sustento (...); y que se corrobora con el documento denominado “Constancia de Trabajo”.

Resolución N° 740-2008/Lima: “(...) Lo alegado en el sentido que los señores indicados serían locadores de servicios, carece de sustento, pues de las copias de las boletas de pago adjuntas a su apelación, se desprende el reconocimiento de vínculo laboral con dichas personas”.

Asimismo, en la resolución que apreciaremos se advierte que pese a no existir un elemento que demuestre que efectivamente existe subordinación, la **liquidación de beneficios sociales** constituye un rasgo sintomático relevante para atribuir que existe una relación encubierta y, por ende, corresponde la aplicación del principio de primacía de la realidad. De la misma forma, la **carta de renuncia**, en cuyo caso se ha considerado como una particularidad para determinar la existencia de laboralidad.

Resolución N° 736-2008/Lima: “(...) según los hechos formalizados en la mencionada acta (...); exhibiendo una liquidación de beneficios sociales evidencia un reconocimiento del empleador de la existencia del vínculo laboral”⁽¹³⁾.

Resolución N° 036-2008/Lima: “(...) es así que la titular de la empresa exhibió una carta de renuncia suscrita por dicha persona, con lo que se demostraba que la inspeccionada la reconocía como su trabajadora (...)”.

En esa misma línea, la **carta de despido**⁽¹⁴⁾ también constituye un elemento determinante para establecer que existe una relación laboral, y para lo cual el MTPE ha establecido que mediante dicho documento también se reconoce una vinculación laboral.

b. Otros documentos⁽¹⁵⁾: Existen ciertos documentos que no necesariamente son propios de una relación laboral, pero que en su evaluación conjunta podrían

ser indicios para desvirtuar una relación civil. Entre algunos ejemplos, cabe resaltar al **memorándum** en el que si bien no se encuentra dirigido directamente al locador, ello ha servido de sustento para desvirtuar que la relación existente era de naturaleza civil. Asimismo, un **reporte por tardanza** conjuntamente con el resto de documentación presentada por el trabajador, conlleva al MTPE a presumir de la concurrencia de los elementos propios de un contrato de trabajo. De otro lado, la **publicidad institucional**⁽¹⁶⁾, que son aquellos afiches emitidos por el empleador que podrían establecer una relación laboral. Por ejemplo, si en el folleto aparece el empleador celebrando el cumpleaños del locador o quizá si el locador figura en el folleto institucional conjuntamente con los trabajadores registrados en planilla.

4.2.2. Manifestaciones realizadas por el empleador

Entre aquellas manifestaciones, cabe resaltar al **periodo de prueba**, elemento particular de una relación laboral. Asimismo, la sola manifestación del empleador que indique que adeuda su **liquidación de beneficios sociales** al locador podría ser considerado por el MTPE como un rasgo sintomático para determinar el reconocimiento del vínculo laboral:

Resolución N° 221-2009/Lima: “(...) si se tiene en cuenta que esta última manifestó que no la había registrado aún en planillas, debido a que se encontraba en periodo de prueba⁽¹⁷⁾”.

Resolución N° 174-2009/Lima: “(...) se tiene en cuenta que durante la diligencia la inspeccionada manifestó que no había cumplido con el requerimiento debido a que se encontraba en conversaciones con la persona afectada sobre el pago de sus beneficios sociales”.

Asimismo, la manifestación de una **posterior inclusión en planilla** efectuada por un funcionario de la empresa inspeccionada, en la que reconoce que existen varios locadores laborando en la empresa, y de los cuales algunos locadores ya habrían sido registrados en planillas y otros que serían incluidos posteriormente constituye un elemento importante para establecer una relación laboral.

Resolución N° 179-2009/Lima: “(...) el Director de Personal durante la diligencia expresó con relación a dichas personas que algunas de ellas habían sido incluidas en planillas, otras se habían retirado y las restantes

(13) De la misma manera el documento denominado “Liquidación de Beneficios Sociales” podemos apreciar que ha servido de sustento para desvirtuar que no nos encontramos frente a una relación civil tal como se ha establecido en la Resolución N° 124-2008/Lima y en la Resolución N° 433-2008/Lima.

(14) Resolución N° 054-2007/Lima: “La misma inspeccionada manifestó haber cursado a la persona afectada una carta de despido por abandono de trabajo, hechos que corroboran lo verificado por el inspector en el sentido que entre las partes existía una relación de naturaleza laboral”.

(15) Resolución N° 13-2009/La Libertad: “Tal como obra en el Memorando N° 01-2006-GC emitido por el gerente comercial al jefe de seguridad de la empresa, donde se consigna el horario de la persona afectada; (...) el recurrente argumenta en su recurso que la relación con la persona afectada era de naturaleza civil, lo cual queda desvirtuado con la documental obrante y en aplicación del principio de primacía de la realidad”. Resolución N° 415-2008/Lima: “(...) máxime si se tiene que de la documentación se desprende (...) reportes de atención por tardanza (...), con lo cual se establece la concurrencia de los elementos propios de un contrato de trabajo”.

(16) Resolución N° 043-2009/Lima: “Lo alegado en el sentido que no existe medio probatorio alguno que acredite la existencia del vínculo laboral con la persona afectada carece de sustento, (...), más aún si de los folletos publicitarios del restaurante inspeccionado, figura el extrabajador afectado junto con el personal del sujeto inspeccionado, se advierten indicios suficientes para establecer la existencia de vínculo laboral, en concordancia con el principio de primacía de la realidad”.

(17) En otras palabras, por más que exista un sujeto que se encuentre en periodo de prueba, el empleador está obligado a registrarlo en planillas, tal como se establece también en las Resoluciones N° 221-2009/Lima, N° 211-2009/Lima y N° 221-2009/Lima.

serían ingresadas a planilla en marzo de 2008, confirmando con ello la existencia del vínculo laboral”.

Sobre el particular, consideramos que aquellos casos en donde todos los locadores ejecuten las mismas funciones, y en razón a las labores realizadas se haya incluido a un locador en planilla, eso conllevaría también a incluir al resto de locadores, en tanto que a igual trabajo realizado, todos deberían –*en principio*– ser tratados en las mismas condiciones de contratación.

4.2.3 Condiciones de trabajo⁽¹⁸⁾

El uso de uniformes por parte de una persona que se encuentra dentro de las instalaciones de la empresa, hace presumir que nos encontramos frente a un trabajador que labora de forma dependiente para la empresa contratante y por tanto que se encuentra sujeto al cumplimiento de ciertas directrices por parte del empleador. De otro lado, la **asunción por parte del empleador de gastos por accidentes laborales** a favor de un locador también hace presumir que nos encontramos frente a una relación laboral, a pesar de que no determina pero sí constituye un rasgo sintomático de laboralidad.

III. PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

1. Marco Normativo y alcances de la realidad económica

La realidad económica, también conocida en el *common law* como “*substance over form*” o principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma, en cuanto mecanismo para afrontar la elusión fiscal es, como señala WARD⁽¹⁹⁾, una creación de la jurisprudencia norteamericana de los años treinta, por lo que puede catalogarse como una técnica antielusiva propia de dichos sistemas, aunque en alguna ocasión se ha dicho que también en estados continentales europeos, como Francia o Alemania esta regla ha tenido cierta aplicabilidad en alguna de sus versiones.

(18) Resolución N° 053-2008/San Martín: (...) el inspector detectó la presencia de dos trabajadores portando el uniforme característico con el logotipo de la empresa, (...) siendo ello un elemento para establecer un vínculo laboral (...)."

Resolución N° 679-2008/Lima: "(...) según los hechos consignados en el acta de infracción, el recurrente reconoció que (...) sufrió un accidente de trabajo en su taller y que se hizo cargo de los gastos ocasionados por el mismo".

(19) GARCÍA NOVOA, César. La naturaleza y función jurídica de la norma VIII del título preliminar del código tributario peruano. La revista del Instituto Peruano del Derecho Tributario. Volumen N° 44, Abril 2006. Cita a Ward, D.A. "The Business Purpose Test and Abuse of Right". En: *Diritto e Pratica Tributaria*, 1985, p. 1235, quien señala que la creación jurisprudencial de la regla de preferencia de la sustancia sobre la forma es mucho más acentuada en USA, que en el Reino Unido.

Si bien existen posiciones que consideran que el principio de realidad económica no es un "principio" sino una facultad de la Administración Tributaria, en la presente ponencia consideraremos a dicha facultad como un principio, teniendo en consideración que la aplicación de la misma tiene similar particularidad que el principio de primacía de la realidad.

Al respecto, es necesario señalar que recientemente la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario –referida a la realidad económica– ha sido modificada y reemplazada por la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 035-99-EF y normas modificatorias⁽²⁰⁾.

En ese sentido, entre las modificaciones realizadas a la citada norma se encuentra el tema formal referido a la supresión del segundo párrafo de la Norma VIII y consignada en la norma XVI, tal como se detalla a continuación:

“NORMA XVI: CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN: Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios (...).”

Adicionalmente, y en los siguientes párrafos de la Norma XVI hacen referencia a una norma antielusiva (Norma XVI-2do al 4to. párrafos), que antes no estaba contemplada y que ahora es considerada como una nueva facultad de la

(20) Decreto Legislativo N° 1121. Modificación del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y Normas Modificatorias, publicado el día 18 de julio de 2012.

“NORMA XVI: CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN: Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Sunat tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria-Sunat se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente. Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la Sunat:

- Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

La Sunat, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el primer párrafo, según sea el caso.

Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

En caso de actos simulados calificados por la Sunat según lo dispuesto en el segundo párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.”

Administración Tributaria, y que mediante su incorporación se intenta detectar aquellos supuestos de elusión de normas tributarias a través de la cual la SUNAT tendrá facultad de exigir la deuda tributaria. En ese sentido, coincidimos con la opinión de GAMBÁ⁽²¹⁾, cuando manifiesta que este régimen ha cambiado sustancialmente a partir del 19 de julio de 2012, con la introducción de dicha Norma en el Código Tributario, cuya finalidad ya no solo es “combatir” los actos aparentes o simulados vía calificación (la cual se mantiene), sino también “combatir” los supuestos de elusión de normas tributarias.

Sin perjuicio que dichas modificaciones hayan generado posiciones encontradas por los especialistas tributarios (al considerarse una norma elusiva que podría ser de índole subjetivo y producir exceso en el accionar de la Administración Tributaria), lo cierto es que se autoriza de forma expresa a la SUNAT para exigir la deuda tributaria en caso de que se considere que se ha eludido alguna disposición tributaria.

2. Calificación económica e interpretación económica

En primer lugar, es necesario diferenciar las denominaciones de “calificación económica” con la “interpretación económica”, puesto que no tienen el mismo significado. Al respecto, la doctrina nacional excluye a la segunda, permitiendo de forma mayoritaria la calificación económica en función de su contenido. La calificación económica es la posibilidad consistente en que el aplicador calificado trate de alcanzar cuál fue el propósito que tuvieron en mente los sujetos pasivos al realizar el hecho imponible, ultrapasando el plano del negocio jurídico e inclusive llegando a los momentos previos a la formación del mismo. (actos preparatorios) a efectos de buscar su recharacterización⁽²²⁾.

En efecto, y a fin de comprender la referida calificación económica contemplada en la Norma XVI, es necesario revisar la exposición de motivos de la modificada Norma VIII, la cual establecía como finalidad normativa que “la primacía de la realidad frente a las formas y estructuras jurídicas que el contribuyente manipulara para no estar dentro del campo de aplicación del tributo”. Por consiguiente, debemos entender por realidad económica la primacía de aquella realidad encubierta sobre la realidad ficticia o que se pudiera aparentar.

De otro lado, es necesario tener en consideración que si bien en el ámbito tributario se puede recurrir a diversas relaciones económicas para determinar la naturaleza del hecho imponible, ello se encuentra limitado con los principios constitucionales de legalidad y reserva de ley. Al respecto, compartimos la opinión de

(21) En conversación previa con el tributarista César Gamba Valega.

(22) Ob. cit. p. 153.

ARAOZ VILLENÁ⁽²³⁾, mediante la cual manifiesta que la verdadera naturaleza del hecho imponible debe determinarse recurriendo a la realidad jurídica, pudiendo utilizarse la realidad económica solo como un factor complementario.

Por otro lado, para definir qué se entiende por interpretación de normas tributarias, es necesario revisar el contenido de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, el cual actualmente tiene el siguiente tenor:

“NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas con supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo”.

En atención a lo expuesto se desprende que, la citada norma permite que la administración tributaria utilice todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho, respaldándose en las interpretaciones de diversas materias, tales como las aplicadas en el ámbito civil, penal, laboral, entre otros. Al respecto, cuando la citada norma manifiesta que en la interpretación de las normas tributarias podrán usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho se refiere que, al momento que la Sunat tenga que interpretar alguna norma tributaria, tendrá que basarse en las diferentes interpretaciones que existen en nuestro ordenamiento jurídico, sin necesariamente quedar limitado al ámbito tributario. Ello significa que para interpretar una norma tributaria no se descarta las interpretaciones que se puedan tomar de los otros ordenamientos.

3. El hecho imponible: La elusión a la ley tributaria

El hecho imponible es una denominación utilizada dentro del ámbito tributario, la misma que demuestra el nacimiento de una obligación tributaria. Al referirnos a “hecho imponible” no necesariamente nos referimos a un solo hecho sino que también puede comprender a un conjunto o diversas circunstancias de hecho. Ahora bien, no todo hecho económico constituye un hecho imponible para el derecho tributario. En ese sentido, “para ser una conducta que tenga trascendencia económica-tributaria debe integrarse totalmente con las características previstas abstracta e hipotéticamente en la ley impositiva”. En ese momento dicho hecho económico dejar de ser tal y se convierte en un “hecho imponible”, gracias a que se ha integrado en definitiva a una “hipótesis de incidencia” descrita

(23) ARAOZ VILLENÁ, Luis Alberto. Una aproximación al correcto sentido y alcance de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. Revista 44 IPDT, p. 204.

en la ley⁽²⁴⁾. De esa forma, puede existir un hecho imponible con diversos tratamientos tributarios, quedando a elección del contribuyente acogerse al que legalmente tenga mayor interés.

Tal como cita BRAVO CUCCI⁽²⁵⁾ a Barros Carvalho, con respecto a la elusión tributaria, advierte que el adjetivo que la acompaña, permite concluir que lo que se pretende evitar es la configuración de un hecho imponible o hecho jurídico tributario. Ello permite inferir que los contribuyentes tienen diversas opciones, las cuales le permiten ahorrar o evitar que se configure un hecho imponible. No obstante, con esta nueva Norma XVI se pretende dejar a potestad de la Sunat realizar el cobro de la deuda tributaria cuando, luego de la evaluación económica que realice, considere supuestos de elusión de normas tributarias.

Ahora bien, el hecho imponible es la descripción de un suceso acaecido en una obligación tributaria. Sin embargo, hay casos en los cuales existan 2 situaciones similares, y una recaiga en el hecho imponible y la otra no. Incluso puede existir que esas situaciones incidan en el hecho imponible de una manera y el otro hecho de forma distinta. Al respecto, la no realización de un hecho imponible puede derivarse simplemente de que al encontrarse ante dos tipos de negocios similares pero con tratamientos tributarios diferentes, el ciudadano realice el hecho que no está gravado⁽²⁶⁾.

De esta forma, la ley otorga plena facultad al contribuyente para actuar de una manera sin incurrir en una acción evasiva de su obligación tributaria sino en una elusión totalmente permitida, pero que a través de esta Norma XVI se intenta cambiar dicha situación a pesar de que no sea considerada como una evasión, sino como una elusión.

Tal como lo señala BRAVO CUCCI⁽²⁷⁾ “el fraude a la ley tributaria consiste en intentar pagar el menor tributo posible mediante la realización de actos concretos artificiosos, que se intentan apoyar en una norma jurídica, civil, laboral, comercial o en una combinación de ellos (norma de cobertura) para evitar la aplicación de una norma tributaria (norma defraudada), más adecuada al caso por la causa y por la finalidad económica y jurídica del hecho efectivamente realizado”.

Al respecto, mediante la elusión tributaria se busca que un suceso se configure en un determinado hecho imponible para evitar una obligación tributaria, intentando adaptarse como un acto sujeto a otra norma tributaria. Por citar un ejemplo: Una empresa contrata los servicios de un contador a través de un contrato de

(24) SANABRIA ORTIZ, Rubén. *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*. Gráfica Horizonte. Lima - Perú. 1999. P.186.

(25) BRAVO CUCCI, Jorge. *La elusión, el fraude a la ley tributaria y el segundo párrafo de la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario*. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Volumen 44. 2006. p. 143.

(26) ARAOZ VILLENÁ, Luis Alberto. Ob. Cit. 205.

(27) BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Palestra Editores, 2003, pp. 196-197.

locación de servicios, considerando que los servicios son brindados de forma autónoma, estando obligada la empresa contratante a retener solo el 10% del impuesto a la renta. En ese caso, y en tanto no se advierta ningún rasgo de laboralidad que vislumbre que estamos ante una relación laboral, se podría considerar que el contratante utilizó la mejor opción para evitar los aportes de seguridad social que hubiera estado obligado a asumir en caso hubiera una relación subordinada de quinta categoría. En efecto, de ello se desprende que hay la posibilidad que una empresa pueda contratar a una persona sujeto a dos tratamientos tributarios distintos, en tanto no exista un rasgo de laboralidad que determine lo contrario. De esa forma, y como puede percibirse, el contribuyente tiene plena facultad de organizarse de la mejor manera, optando por la alternativa que considere más conveniente.

Sin perjuicio de ello, y si bien los contribuyentes tienen facultad de elegir la alternativa que más se ajuste a sus necesidades, estas deberían estar adecuadas a las normas de la materia que corresponda; en caso contrario, y en función de las facultades con las que cuenta la Sunat, podrían determinar la verdadera naturaleza de dicha relación. Al respecto, el Tribunal Fiscal también se ha manifestado de la siguiente manera:

RTF 06686-4-2006: “(...) la cláusula contenida en el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar acoge el denominado criterio de la calificación económica, el cual otorga a la Administración la facultad de verificar los hechos realizados (actos, situaciones y relaciones) atendiendo al sustrato económico de los mismos, a efectos de establecer si estos se encuentran subsumidos en el supuesto descrito de la norma (...).

4. Facultades de la Administración Tributaria

El Código Tributario ha otorgado a la Sunat diversas facultades, tales como: recaudación, determinación, fiscalización, sancionadora y resolutoria. En el caso concreto, la facultad que nos interesa desarrollar se encuentra referida a la “fiscalización”, que es aquella destinada a realizar inspecciones, investigación y control de cumplimiento de las obligaciones tributarias, las mismas que son ejercidas de forma discrecional, tal como lo establece el artículo 62° del Código Tributario⁽²⁸⁾. Ahora, si bien la ley otorga una facultad discrecional a la Administración Tributaria, es necesario señalar que dicha facultad no es irrestricta, toda vez que ella se encuentra limitada en virtud de los principios de legalidad, de reserva de ley y respeto de los derechos fundamentales de las personas consignadas en nuestra Constitución⁽²⁹⁾.

(28) Código Tributario: Artículo 62°.- Facultad de fiscalización: La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce de forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar. El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios (...).

(29) Constitución Política del Perú. Artículo 74°.- (...) El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona.

En atención a lo expuesto, el Tribunal Constitucional también se ha manifestado con respecto a las facultades otorgadas a la Administración Tributaria, mediante la siguiente resolución:

“STC N° 4168/2006-PA/TC: “Así, esta potestad tributaria, en su dimensión fiscalizadora, es regulada en el (...) Código Tributario (...), que en su artículo 62° establece las facultades discrecionales concedidas a la Administración Tributaria a fin de que pueda cumplir con su labor recaudatoria. Esta actividad, normada por Ley, **otorga gran amplitud de acción a la Administración, precisamente para combatir la evasión tributaria. Sin embargo (...), este amplio margen de actuación se encuentra limitado**”.

¿La Administración Tributaria tiene facultades para establecer un vínculo laboral?: En principio, la determinación de un vínculo laboral es la natural potestad del MTPE, sin embargo la Administración Tributaria también cuenta con facultades para establecer una vinculación, en aquellos casos que se evidencie una relación civil encubierta y se verifique la existencia de un contrato de trabajo, aplicando el principio de realidad económica de lo tributario. Ante ello, si bien la Administración Tributaria cuenta con dicha facultad, ello se encuentra limitado únicamente para efectos de recaudación de tributos labores –*tales como de salud y pensiones*– mas no para determinar o conceder derechos laborales.

IV. CRITERIOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: REALIDAD ECONÓMICA

Al respecto, a continuación consideraremos aquellos pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal que muestran aquellos criterios –que usualmente son utilizados por el MTPE– plasmados en sus resoluciones, en donde se advierte la consideración de los elementos esenciales de un contrato de trabajo, así como de aquellos rasgos sintomáticos para establecer una relación laboral en lo tributario.

1. Resoluciones del Tribunal Fiscal en lo laboral

1.1. Realidad económica

Tal como hemos analizado precedentemente, el Tribunal Fiscal ya se ha pronunciado en reiteradas oportunidades sobre la Norma VIII, actual Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, referida a la realidad económica, manifestando que la Administración Tributaria tendrá en cuenta diversas situaciones para conocer la verdadera realidad de aquellos acontecimientos, mediante la cual se pretenda ocultar o simular determinada situación.

Al respecto, la citada norma incorpora el criterio de la realidad económica no en el entendido de un método de interpretación, sino de una calificación del hecho imponible, la misma que tiene por finalidad descubrir la real operación económica de las partes, facultando a la Administración Tributaria a verificar los hechos imponderables ocultos por otras formas jurídicas aparentes, y que en aplicación de la realidad económica prevista en el Código Tributario se pueda conocer aquella intención oculta o no que pudieran tener los contribuyentes. Por otro lado, y adicionalmente al uso de la realidad económica, el Tribunal Fiscal también ha utilizado el principio de primacía de la realidad para reconocer una relación laboral en lo tributario. A continuación una resolución que evidencia la aplicación del criterio de realidad económica como una calificación del hecho imponible:

RTF N° 00590-2-2003: “Nuestro Código Tributario incorpora el criterio de la realidad económica no en el entendido de un método de interpretación, sino de una apreciación o calificación del hecho imponible, que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes (...)”.

1.2. Elementos esenciales y sintomáticos: Una relación laboral en lo tributario

a) Elementos esenciales

Como ya ha quedado establecido, los elementos indispensables para determinar una relación laboral son: la prestación de servicios, la remuneración y la subordinación, tal como se señala en la siguiente resolución emitida por el Tribunal Fiscal:

RTF N° 4873-1-2006: “El Tribunal Fiscal ha dejado establecido que para determinar si existe una relación de naturaleza laboral, debe verificarse la concurrencia de los elementos esenciales del contrato de trabajo, como son la prestación personal, el pago de una remuneración y la existencia de la subordinación”⁽³⁰⁾.

En ese sentido, y teniendo en cuenta el esfuerzo que conlleva determinar una relación laboral al no ser de fácil identificación, la Administración Tributaria emplea ciertos rasgos sintomáticos, los cuales también han sido acogidos con dicha denominación por el Tribunal Fiscal, como se señala a continuación:

RTF N° 715-5-2010: “La determinación de la relación laboral no es fácil de identificar, siendo necesario recurrir a los rasgos sintomáticos (...)”

(30) Similar criterio puede establecerse en las RTF N° 5190-1-2003, RTF N° 6131-3-2004, RTF N° 6760-1-2004, emitidas por el Tribunal Fiscal.

Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

b) Rasgos sintomáticos

Al igual que en el ámbito laboral, y siguiendo la misma línea del numeral antecedente, a continuación comentaremos aquellas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal en las que se aprecia el análisis de los rasgos sintomáticos, así como también describiremos los rasgos que, a pesar de que en el ámbito laboral hayan sido acogidos por el MTPE para determinar una relación laboral, ello no ha sido suficiente para considerarlo como un rasgo de laboralidad en el ámbito tributario.

b.1 Rasgos sintomáticos sobre realidad económica: casos de procedencia

- **Correlativo de recibos:** El Tribunal Fiscal ha determinado como un rasgo sintomático, al correlativo de los recibos por honorarios, el mismo que si bien no es determinante para la acreditación laboral constituye un rasgo que podría revelar dicha vinculación.

RTF N° 9296-4-2001: “Que la Administración considera que los servicios prestados califican como generadores de renta de quinta categoría, por el hecho de que el recurrente ha emitido recibos por honorarios en forma consecutiva a favor de un mismo usuario de sus servicios”

- **Naturaleza de la posición:** Al respecto, existen ciertas posiciones de la estructura de las empresas donde, por más que se intente manifestar lo contrario, no podría considerarse que se encuentran dentro de una relación civil, tal como lo ha manifestado el Tribunal Fiscal con respecto a una secretaria y a un vigilante. Así, el Tribunal Fiscal manifiesta: “Que por su naturaleza las labores de secretariado y vigilancia, constituyen labores que deben ser prestadas dentro de una relación de dependencia, pasible de recibir órdenes directas, de aplicar sanciones en caso de incumplimiento de estas y sometidas a un horario predeterminado por la empresa”⁽³¹⁾
- **Carta de renuncia:** Al igual que en el ámbito laboral, la carta de renuncia constituye un rasgo sintomático para determinar la existencia de una relación laboral, tal como se señala en la siguiente resolución:

RTF: 5190-1-2003: “Que la recurrente se comprometió a brindar servicios de secretariado a cambio de una remuneración fija mensual y la carta de renuncia presentada por la citada trabajadora”.
- **Horario asignado:** Tal como hemos determinado en lo laboral, la asignación de un horario al locador constituye un rasgo sintomático dentro de la esfera de la subordinación, más aun si en la fiscalización realizada por la Sunat se presenta un cronograma de clases, tal como se desprende en la siguiente resolución:

(31) RTF N° 2890-3-2009.

RTF N° 8982-5-2011: “Que de la revisión de los contratos celebrados (...) se tiene que se estableció que realizarían su trabajo en el horario asignado” (...), así como si durante la fiscalización la recurrente proporcionó el cronograma de clase y un listado detallando los cursos dictados.

b.2 Rasgos sintomáticos sobre realidad económica: casos de improcedencia

A continuación desarrollaremos aquellos casos en los cuales a pesar de que aquellos rasgos sintomáticos han sido elementos suficientes para establecer una relación laboral por parte del MTPE, para el Tribunal no han sido considerados de dicha manera.

- **Pago de gratificaciones:** Tal como hemos revisado en la primera parte de este artículo, el pago de las gratificaciones son considerados como un rasgo sintomático de laboralidad, no obstante para el Tribunal Fiscal ello no constituye elementos suficiente para considerarse como una relación laboral:

RTF N° 5190-1-2003: “Que sobre dicho extremo se verifica (...) que en julio y diciembre percibieron un monto ascendente al doble de lo recibido en los otros meses, debido al pago de gratificaciones por fiestas patrias y navidad (...). Determinándose que ello no es característica de una relación de subordinación simulada (...)”.

- **Órdenes y directivas:** Si bien un rasgo sintomático de la subordinación para acreditar la vinculación laboral es la emisión de órdenes, directivas o instructivas por parte de la empresa hacia el locador, cabe indicar que no toda directiva implica una desnaturalización, tal como el Tribunal Fiscal lo ha establecido en la siguiente resolución:

RTF: 4873-1-2006: “Si bien de los términos de los contratos antes reseñados, así como del contenido del informe final obrante en autos, se establece que las actividades de la recurrente estaban sujetas a supervisión, control y seguimiento respecto al desarrollo de las mismas, ello no implica que se haya impartido órdenes, directivas o instructivas para la ejecución de las mismas (...) por el contrario de las conclusiones y recomendaciones del informe se aprecia una relación de coordinación entre ambas partes”.

V. REFLEXIONES FINALES

- Para establecer una relación laboral, aplicando el principio de primacía de la realidad en lo laboral o la realidad económica en lo tributario es necesario considerar los elementos esenciales que determinan un vínculo laboral (la prestación personal, contraprestación y subordinación), así como

también aquellos rasgos sintomáticos considerados como indicios que valorados en conjunto y/o aunados a otros elementos pueden demostrar una vinculación de índole laboral.

- Por otro lado, y en cuanto a la finalidad que persigue el MTPE, en función del deber de protección de un estado social, es buscar la realidad material, primando los elementos esenciales y rasgos sintomáticos que pudiera existir en una relación civil. Por su parte, la Administración Tributaria cuenta tiene el deber de analizar si hay una relación laboral para recaudar los tributos laborales que correspondan.
- Finalmente, tanto las resoluciones emitidas por la Dirección de Inspección Laboral de Lima del MTPE como del Tribunal Fiscal son pronunciamientos de última instancia administrativa que coinciden en la aplicación de los elementos esenciales y los rasgos sintomáticos que determinan una relación laboral cuando una simulación, una con énfasis en la primacía de la realidad laboral y la otra con el criterio de realidad económica.

LA RUTA HACIA LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES

 **Luz PACHECO ZERGA**

Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Doctora en Derecho por la Universidad de Navarra. Profesora Ordinaria Principal de Derecho del Trabajo de la Universidad de Piura. Coordinadora del Programa de Formación Docente de la Universidad de Lima y Directora de Estudios de la Facultad de Derecho (campus Lima).

SUMARIO

CLÁUSULA I. 1. Diversidad sexual y corresponsabilidad familiar. **CLÁUSULA. II.1.** El trabajo: elemento clave del desarrollo humano. **CLÁUSULA III. 1.** El movimiento feminista y la ideología de género. **2.** La ideología del género y su influencia en el concepto de familia. **3.** La ruta hacia la igualdad de oportunidades: un esfuerzo internacional. **4.** La no discriminación y la igualdad de oportunidades: algunas conclusiones

Han pasado cinco años desde que el Gobierno del Perú asumiera un compromiso más decidido para lograr la igualdad de oportunidades entre mujeres y hombres en nuestro país. Con fecha 12 de marzo de 2007 fue promulgada la Ley N° 28983 que estableció el marco normativo, institucional y de políticas públicas para el ámbito nacional, regional y local, con el objeto de garantizar a mujeres y hombres “el ejercicio de sus derechos a la igualdad, dignidad, libre desarrollo, bienestar y autonomía, impidiendo la discriminación en todas las esferas de su vida, pública y privada, propendiendo la plena igualdad” (art. 2). Unos meses después esta norma fue reglamentada por el D.S. N° 027-PCM-2007, que obliga el cumplimiento de las políticas de igualdad de oportunidades.

El año pasado el Consejo de Ministros aprobó el Plan Nacional de Igualdad de Género 2012-2017. Al darlo a conocer a la opinión pública la ministra de la Mujer y Poblaciones Vulnerables (MIMP), Ana Jara Velásquez, resaltó que se ha sustituido la palabra “oportunidades” por la de “género” con el fin de poner de manifiesto