



Tribunal Fiscal

Nº 04501-1-2006

EXPEDIENTE Nº : 2658-2004
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 18 de agosto de 2006

Vista la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia Nº 026-014-0000775/SUNAT emitida el 30 de octubre de 2003 por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº 022-3-06749 y la Resolución de Multa Nº 022-2-14472, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 1996 y por incurrir en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario;

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que no debe ser considerado como un evasor tributario pues ha acreditado el cumplimiento y pago de sus obligaciones tributarias correspondiente al ejercicio 1996, ya que si por desinformación no efectuó la declaración en forma debida ni incluyó los montos correspondientes, ello no significa que haya omitido efectuar los pagos respectivos;

Que aduce que el gasto económico se realizó en la adquisición de materiales, mano de obra y otros conceptos, desembolsos que salieron del monto contratado, gastos respecto a los cuales ya se pagó el tributo correspondiente, por lo que no puede exigirse el pago por duplicado;

Que agrega que tiene voluntad de pago de sus obligaciones, pues desde mayo de 2002 ha pagado oportunamente las cuotas del RESIT, encontrándose comprendida en dicho acogimiento la resolución de multa impugnada;

Que la Administración señala que efectuó la determinación del Impuesto a la Renta de cuarta categoría, tomando como base, además de los recibos por honorarios emitidos por el recurrente, su Libro de Ingresos, el Certificado de Retenciones por honorarios profesionales y el cruce de información realizado con el agente retenedor Universidad San Martín de Porres;

Que agrega que del análisis del Contrato de Construcción celebrado entre el recurrente y la Facultad de Odontología de la Universidad San Martín de Porres, se desprende que se trata de un contrato a suma alzada, por cuanto en si mismo no se expresa por separado el importe de los honorarios, y dado que el contribuyente no incluyó en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 1996, ingresos percibidos por rentas de cuarta categoría por la suma de S/. 929 003,00, procede mantener el reparo;

Que asimismo expone que si bien el recurrente mediante Formulario 685, con Nº de Orden 98106082, se acogió a la Ley de Reactivación a través del Sinceramente de las Deudas Tributarias (RESIT), incluyendo la Resolución de Multa Nº 022-2-14472, no se ha desistido de la reclamación del referido valor;

Que de autos se aprecia que la Administración emitió la resolución de determinación materia de impugnación debido a que el recurrente no incluyó en su declaración jurada anual Impuesto a la Renta del ejercicio 1996, el íntegro de los ingresos gravados correspondientes a rentas de cuarta categoría obtenidas por el ejercicio individual de su profesión, respecto a las operaciones realizadas a favor de la Universidad San Martín de Porres (folios 445 y 446), por lo que corresponde determinar si la totalidad de ingresos que éste ha obtenido en virtud al contrato suscrito con la citada universidad, califican como rentas de cuarta categoría y por ende se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta;

Que el inciso a) del artículo 28º de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Legislativo Nº 774, aplicable al ejercicio 1996, establecía que son rentas de tercera categoría las derivadas del comercio, la industria o minería, de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos



Tribunal Fiscal

Nº 04501-1-2006

naturales, de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, **construcciones**, bancos, financiera, seguros, fianzas y capitalización, y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes;

Que asimismo, el último párrafo del citado artículo disponía que en los casos en que las actividades incluidas por la Ley en la cuarta categoría se complementen con explotaciones comerciales o viceversa, el total de la renta que se obtenga se considerará comprendida en la tercera categoría;

Que por su parte el inciso a) del artículo 33º de la referida Ley, señalaba que son rentas de cuarta categoría las obtenidas por el ejercicio individual, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría;

Que de lo expuesto se desprende que para que determinados ingresos califiquen como rentas de cuarta categoría éstos deberán originarse en prestaciones de servicios que se realicen en forma individual, es decir, personalmente, lo que entendemos no impide que el prestador pueda contar con la colaboración, bajo su propia dirección y responsabilidad, de auxiliares y sustitutos si dicha colaboración está permitida por el contrato o por los usos y no es incompatible con la naturaleza de la prestación, según precisa el Código Civil en su artículo 1766º al regular el contrato de Locación de Servicios;

Que en ese sentido, para que el ingreso proveniente de una actividad o servicio pueda calificar como de cuarta categoría, además de originarse en servicios prestados de manera individual, no deben ser prestados a través de una actividad o servicio que califique como comercial y/o empresarial, y que pudiera estar comprendida expresamente dentro de las actividades cuyos ingresos se consideran rentas de tercera categoría;

Que de la copia del "Contrato de Construcción y Remodelación de la Clínica V – VI, Departamento de Cirugía Buco - Máximo Facial, Central de Esterilización, Áreas Administrativas, de Servicio y Mantenimiento en la Clínica Universitaria de la Facultad de Odontología Avenida San Luis N° 1250" de fecha 6 de marzo de 1996 (folios 31 a 34), se aprecia que el mismo corresponde a un contrato de obra a suma alzada, regulado en los artículos 1771º y siguientes del Código Civil, dado que el recurrente se comprometió a ejecutar a todo costo, la construcción y remodelación de diversos ambientes de acuerdo a los planos, especificaciones y presupuesto que adjuntó al contrato, por la cantidad de US \$ 960 000,00;

Que de acuerdo con la cláusula tercera del contrato, dicha suma comprendía los materiales, mano de obra, uso de maquinarias y herramientas, leyes sociales y responsabilidad por daños que pudieran ocasionarse a terceros, los que eran de responsabilidad del contratista;

Que en las cláusulas séptima, octava y décima se señala que los pagos se ejecutarán conforme al avance de la obra mensualmente, para lo cual el contratista confeccionará las correspondientes valorizaciones, y además que este se compromete a entregar la obra terminada en el plazo de 150 días calendarios contados a partir de la fecha de la entrega del adelanto, comprometiéndose a ejecutar todas las especificaciones convenidas en el presupuesto de la obra;

Que además del presupuesto que obra a folios 3 a 19, se observa que el referido contrato no sólo comprende la elaboración de anteproyectos (planos), sino que incluye los trabajos preliminares, demoliciones, desmontajes, excavaciones, obras de concreto, muros, coberturas, revoques y enlucidos, pisos, pavimentos, carpintería, vidrios, cerrajería, instalaciones sanitarias, pintura, instalaciones eléctricas, instalaciones mecánicas, aire acondicionado, entre otros;

Que asimismo obra en autos copia de múltiples comprobantes de pago, emitidos a nombre del recurrente, por la compra de bienes y/o servicios utilizados en la ejecución el citado contrato;

Que en tal sentido y aun cuando el propio contrato considera que su objeto y la prestación a cargo del recurrente es la **construcción y remodelación** de diversos inmuebles a todo costo, por la suma de US \$ 960 000,00, y no la prestación personal de un servicio, corresponde determinar si dicha calificación se ajusta a la realidad, y por ende qué tipo de rentas generaron los ingresos derivados del citado contrato;



Tribunal Fiscal

Nº 04501-1-2006

Que respecto a la actividad de construcción, ni la Ley del Impuesto a la Renta, ni su reglamento contienen una definición, por lo que corresponde remitirse a lo que se considera como tal en la División 45 de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), Tercera Revisión, a efectos de determinar qué debe calificarse como tal;

Que la clasificación referida a la construcción comprende: la preparación de terreno, construcción de edificios completos y de partes de edificios, obras de ingeniería civil, acondicionamiento de edificios, terminación de edificios y alquiler de equipo de construcción y demolición dotado de operarios;

Que la clase 4510 del CIIU - Preparación del Terreno abarca la demolición y el derribo de edificios y otras estructuras, la limpieza del terreno de construcción y la venta de materiales procedentes de estructuras demolidas, así como las actividades de voladura, perforación de prueba, terraplenamiento, nivelación, movimiento de tierra, excavación, drenaje y demás actividades de preparación de terreno, entre otros;

Que la clase 4520 del CIIU - Construcción de Edificios Completos y de Partes de Edificios, Obras de Ingeniería Civil, incluye las actividades corrientes y algunas especiales de construcción de edificios y estructuras de ingeniería civil, comprendiendo las obras nuevas, las ampliaciones y reformas, la erección in situ de estructuras y edificios prefabricados y la construcción de obras de índole temporal, y excluye las actividades de arquitectura, ingeniería y de dirección de obras de construcción, las que pertenecen a la Clase 7421;

Que además en las clases 4530 y 4540, referidas a acondicionamiento de edificios y terminación de edificios, se incluye a las actividades de instalación necesarias para habilitar los edificios (como instalación de cañerías, sistemas de calefacción, aire acondicionado, ascensores, etc.) y actividades que contribuyen a la terminación o acabado de una obra (como en cristallado, pintura, revestimiento de pisos y paredes con baldosas y otros, carpintería final, etc.);

Que de otro lado, según lo establecido en la Clase 7421 del CIIU, las actividades de ingeniería abarcan actividades especializadas que se relacionan con ingeniería civil, hidráulica y de tráfico, así como la dirección de obras, entre otras;

Que los elementos reseñados nos llevan a concluir que los ingresos derivados del contrato de obra celebrado por el recurrente y la Universidad San Martín de Porres, en el que se comprometió a elaborar anteproyectos (planos), así como a realizar trabajos preliminares, demoliciones, desmontajes, excavaciones, obras de concreto, muros, coberturas, revoques y enlucidos, pisos, pavimentos, carpintería, vidrios, cerrajería, instalaciones sanitarias, pintura, instalaciones eléctricas, instalaciones mecánicas, aire acondicionado, entre otros, califican como actividades de construcción según la citada clasificación;

Que en ese sentido se aprecia que el objeto del contrato de obra materia de autos no fue la prestación de un servicio personal o individual, sino la realización de un servicio distinto, el de construcción, servicio y/o actividad que como se ha reseñado anteriormente implica la realización de múltiples labores que van mucho más allá de las que pueden ser prestadas de manera individual y personal por un ingeniero;

Que en ese orden de ideas cabe precisar que por la complejidad, organización y recursos necesarios para la ejecución de un contrato como el que es materia de autos, no resulta posible que sea prestado a través del ejercicio individual de una profesión, como la de ingeniería, requiriendo necesariamente la existencia de una organización de carácter comercial y/o empresarial, siendo esa la razón por la cual el artículo 28º de la Ley de Impuesto a la Renta, considera los ingresos provenientes de la misma como rentas de tercera categoría;

Que en virtud de lo expuesto, si bien está acreditado en autos que el recurrente realizó labores propias de la profesión que ostenta (ingeniería), las que prestadas de manera individual calificarían como de cuarta categoría, al haber prestado las mismas a través de una actividad de construcción, la totalidad de los ingresos obtenidos por la misma se encuentran afectos al Impuesto a la Renta como rentas de tercera categoría y no como rentas de cuarta categoría como han sido erróneamente considerados;



Tribunal Fiscal

Nº 04501-1-2006

Que tal sentido la Resolución de Determinación N° 022-3-06749, que acota al recurrente por Impuesto a la Renta del ejercicio 1996, al considerar que los ingresos obtenidos califican como rentas de cuarta categoría, no se encuentra arreglada a ley, al igual que la sanción contenida en la Resolución de Multa N° 022-2-14472, que se sustenta y calcula en base a la citada acotación;

Con las vocales Cogorno Prestinoni, Barrantes Takata, e interviniendo como ponente la vocal Casalino Mannarelli;

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 026-014-0000775/SUNAT de fecha 30 de octubre de 2003, debiendo dejarse sin efecto la Resolución de Determinación N° 022-3-06749 y la Resolución de Multa N° 022-2-14472.

REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y REMÍTASE a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


COGORNO PRESTINONI
VOCAL PRESIDENTE


CASALINO MANNARELLI
VOCAL


BARRANTES TAKATA
VOCAL


Amico de las Casas
Secretaria Relatora
CM/VLR/487/rmh