

EXPEDIENTE N° : 593-99
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Contribución al FONAVI
PROCEDENCIA : Chimbote
FECHA : Lima, 23 de noviembre del 2001

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Oficina Zonal N° 146-4-00097/SUNAT de fecha 30 de diciembre de 1998, emitida por la Oficina Zonal Chimbote de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró improcedente la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N°s 144-3-04559 y 144-3-04560 por Impuesto a la Renta Regularización del ejercicio 1997 y Contribución al FONAVI de agosto y diciembre de 1997; y las Resoluciones de Multa N°s 144-2-05681 y 144-2-05682 por incurrir en las infracciones previstas en el numeral 2 del artículo 174° y numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO :

Que el asunto materia de controversia consiste en determinar si los servicios prestados por el recurrente a la empresa Fábrica de Conservas Islay S.A., se encuentran gravados como rentas de la cuarta o quinta categoría para efectos del Impuesto a la Renta;

Que de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 33° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Legislativo N° 774, 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 acuerdo al inciso a) del artículo 34° de la citada ley, son rentas de quinta categoría las obtenidas por el trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales;

Que conforme al inciso e) del precitado artículo también constituyen rentas de quinta categoría los ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda;

Que la dependencia o subordinación es el elemento que tipifica el contrato de trabajo, y se caracteriza porque el trabajador presta sus servicios bajo dirección de su empleador, el cual tiene facultades para normar reglamentariamente las labores, dictar las órdenes necesarias para la ejecución de las mismas, y sancionar disciplinariamente, dentro de los límites de la razonabilidad, cualquier infracción o incumplimiento de las obligaciones a cargo del trabajador, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo N° 003-97-TR, asimismo por la subordinación el empleador está facultado para introducir cambios modificar turnos, días u horas de trabajo, así como la forma y modalidad de la prestación de las labores, dentro de los criterios de razonabilidad y teniendo en cuenta las necesidades del centro de trabajo;

Que la Administración considera que los servicios prestados califican como generadores de rentas de la quinta categoría, por el hecho de que el recurrente ha emitido Recibos por Honorarios en forma consecutiva durante el año 1997 a favor de un mismo usuario de sus servicios y por haber emitido dos recibos por concepto de gratificaciones por Fiestas Patrias y Navidad;

Que obra en autos la constancia expedida por Fábrica de Conservas Islay S.A. en la que manifiesta que los servicios brindados por el recurrente han sido prestados en forma independiente y desarrollados en las oficinas de éste, sobre la base de la documentación que le fuera alcanzada, concluyendo que no existió relación laboral de dependencia y precisando que los pagos por concepto de gratificaciones por Fiestas Patrias y Navidad fueron otorgados por la eficiente labor desarrollada por el recurrente;

...///

Que si bien el recurrente emitió recibos por honorarios en meses consecutivos al mismo contratante, esa sola situación no evidencia el carácter de subordinación que debe imperar para efectos de considerar los servicios brindados como trabajo en relación de dependencia, conforme al criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 469-3-97 del 15 de mayo de 1997, dado que incluso en servicios de carácter independiente cabe la contratación por un periodo de tiempo tal que obligue al prestador del servicio a la emisión de comprobantes con una periodicidad mensual;

Que la mención que se hace en algunos comprobantes emitidos, a que el servicio se presta a tiempo completo, no debe entenderse referido necesariamente a una jornada de trabajo, como lo sostiene la Administración, puesto que también podría interpretarse tal afirmación como que el servicio ha sido prestado a dedicación exclusiva, característica que no es ajena a los servicios prestados de forma independiente;

Que de la revisión de las copias de los comprobantes que obran en autos, se aprecia que el recurrente ha prestado servicios profesionales a empresas distintas a la que es objeto de observación por la Administración durante los mismos periodos materia de controversia, como es el caso de los comprobantes N°s 001-030 a Agropecuaria Río Santa, 001-038, 001-049 y 001-051 a Inversiones Santa Luisa S.A., 001-045 a Fábrica del Pacífico S.A., 001-055 a Consultores Torres Carrillo & Asociados, 001-056 a Chollwo Ancash S.A., 001-057 a Alimentos Conservados El Santa S.A. y 001-058 a Juan Manuel Nuñez, emitidas entre los meses de agosto de 1997 a julio de 1998;

Que el recurrente ha cobrado honorarios a Fábrica de Conservas Islay S.A. no sólo por los conceptos señalados por la Administración (asesoría interna a tiempo completo), sino también por asesoría legal en juicios de obreras destajeras mediante Recibos N°s 001-024 y 001-033, por S/.3,000.00 y S/.2,352.097 respectivamente y por asesoría en juicio por delito seguido en agravio de la CBSSP - Expediente N° 458-92, 3er. Juzgado Penal mediante Recibos N°s 001-034 y 001-035, por S/.400.00 y S/.550.00 respectivamente;

Que en relación a los recibos emitidos por concepto de gratificación por Fiestas Patrias y Navidad, se debe señalar que si bien de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 1° de la Ley N° 25139, el pago de dicho concepto es un derecho de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada, no responde exclusivamente a una relación laboral, toda vez que nada obsta para que se pacte el pago de conceptos similares en el caso de servicios independientes, o que el pago efectuado responda a una liberalidad del usuario del servicio, debiéndose destacar que los montos cobrados por concepto de gratificaciones, en el presente caso no corresponden al importe promedio del total facturado a dicha empresa en los 6 meses anteriores al 15 de julio y 15 de diciembre, que sería lo que correspondería abonar en el caso de remuneraciones variables o imprecisas, conforme a lo establecido por el artículo 5° del Decreto Supremo N° 061-89-TR, Normas Reglamentarias para el adecuado cumplimiento de la Ley N° 25139;

Que asimismo la Administración no ha acreditado que el servicio que pretende calificar como generador de rentas de quinta categoría reúna los requisitos establecidos en el inciso e) del artículo 34° antes mencionado, debiéndose destacar además el hecho que la empresa contratante Fábrica de Conservas Islay S.A. ha dejado constancia que los servicios habrían sido prestados en el local del recurrente, por lo que resultan improcedentes las Resoluciones de Determinación y de Multas materia de impugnación;

De acuerdo con el dictamen de la Vocal Márquez Pacheco, cuyos fundamentos se reproduce;

Con los vocales Flores Talavera, Lozano Byrne y Márquez Pacheco.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Oficina Zonal N° 146-4-00097/SUNAT de fecha 30 de diciembre de 1998.

REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE a la Oficina Zonal Chimbote de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


LOZANO BYRNE
VOCAL


MÁRQUEZ PACHECO
VOCAL


Zúñiga Dulanto

EXPEDIENTE N° : 593-99
DICTAMEN : Vocal Márquez Pacheco
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Contribución al FONAVI
PROCEDENCIA : Chimbote
FECHA : Lima, 23 de noviembre del 2001

Señor:

interpone recurso de apelación contra la Resolución de Oficina Zonal N° 146-4-00097/SUNAT de fecha 30 de diciembre de 1998, emitida por la Oficina Zonal Chimbote de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró improcedente la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N°s 144-3-04559 y 144-3-04560 por Impuesto a la Renta Regularización del ejercicio 1997 y Contribución al FONAVI de agosto y diciembre de 1997; y las Resoluciones de Multa N°s 144-2-05681 y 144-2-05682 por incurrir en las infracciones previstas en el numeral 2 del artículo 174° y numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario.

Argumentos de la Administración:

Señala que de la descripción del servicio que aparece en los recibos por honorarios emitidos por el recurrente, se aprecia que, entre otros, éstos fueron emitidos por asesoría legal interna a tiempo completo correspondiente a cada mes del año 1997 y por gratificación por Fiestas Patrias y Navidad, por lo que concluye que el servicio se ha realizado dentro de los parámetros de una prestación de servicios con ingresos de quinta categoría.

Agrega que en ese orden de ideas el recurrente no se encontraba obligado a otorgar recibo por honorarios, tal como ha ocurrido en el presente caso, por lo que resulta pertinente la sanción de multa impuesta.

Argumentos del recurrente:

Señala que ratifica los fundamentos de hecho y de derecho invocados en su recurso de reclamo, en el que alega haber prestado los servicios de manera independiente.

Análisis:

El asunto materia de controversia consiste en determinar si los servicios prestados por el recurrente a la empresa Fábrica de Conservas Islay S.A., se encuentran gravados como rentas de la cuarta o quinta categoría para efectos del Impuesto a la Renta.

De conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 33° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Legislativo N° 774, 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.

De acuerdo al inciso a) del artículo 34° de la citada ley, son rentas de quinta categoría las obtenidas por el trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales.

A su vez, conforme al inciso e) del precitado artículo también constituyen rentas de quinta categoría los ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda.

De lo anterior se establece que califican como rentas de quinta categoría tanto el trabajo prestado en relación de dependencia, como el trabajo prestado en forma independiente que reúna las características de (a) lugar y horario designado por quien contrata los servicios, (b) elementos de trabajo proporcionados por quien contrata el servicio, y, (c) gastos del servicio asumidos por quien contrata el servicio.

...///

Corresponde evaluar si en el caso de autos, los servicios prestados por el recurrente se encuentran comprendidos en alguno de los dos supuestos antes mencionados de generación de rentas de quinta categoría, conforme lo sostiene la Administración.

- Trabajo prestado en relación de dependencia.

Al respecto se debe señalar que la dependencia o subordinación es el elemento que tipifica el contrato de trabajo, y se caracteriza porque el trabajador presta sus servicios bajo dirección de su empleador, el cual tiene facultades para normar reglamentariamente las labores, dictar las órdenes necesarias para la ejecución de las mismas, y sancionar disciplinariamente, dentro de los límites de la razonabilidad, cualquier infracción o incumplimiento de las obligaciones a cargo del trabajador, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 9° del Texto Unico Ordenado de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo N° 003-97-TR. Asimismo por la subordinación el empleador está facultado para introducir cambios modificar turnos, días u horas de trabajo, así como la forma y modalidad de la prestación de las labores, dentro de los criterios de razonabilidad y teniendo en cuenta las necesidades del centro de trabajo.

Por su parte, el artículo 1764° del Código Civil señala que por la locación de servicios, el locador se obliga, sin estar subordinado al comitente a prestarle servicios por cierto tiempo o para un trabajo determinado, a cambio de una retribución.

De la revisión del expediente se aprecia que la Administración considera que los servicios prestados califican como generadores de rentas de la quinta categoría, por el hecho de que el recurrente ha emitido Recibos por Honorarios en forma consecutiva durante el año 1997 a favor de un mismo usuario de sus servicios y por el hecho de haberse emitido dos recibos por concepto de gratificaciones por Fiestas Patrias y Navidad.

También se aprecia a folios 37 la constancia expedida por Fábrica de Conservas Islay S.A. en la que manifiesta que los servicios brindados por el recurrente han sido prestados en forma independiente y desarrollados en las oficinas de éste, sobre la base de la documentación que le fuera alcanzada, concluyendo que no existió relación laboral de dependencia y precisando que los pagos por concepto de gratificaciones por Fiestas Patrias y Navidad fueron otorgados por la eficiente labor desarrollada por el recurrente.

Sobre el particular se debe mencionar que si bien dichos documentos fueron emitidos, en meses consecutivos al mismo contratante, esa sola situación no evidencia el carácter de subordinación que debe imperar para efectos de considerar los servicios brindados como trabajo en relación de dependencia, conforme al criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 469-3-97 del 15 de mayo de 1997, dado que incluso en servicios de carácter independiente cabe la contratación por un periodo de tiempo tal que obligue al prestador del servicio a la emisión de comprobantes con una periodicidad mensual.

De otro lado se debe señalar, que la mención que se hace en algunos comprobantes emitidos, a que el servicio se presta a tiempo completo, no debe entenderse referido necesariamente a una jornada de trabajo, como lo sostiene la Administración, puesto que también podría interpretarse tal afirmación como que el servicio ha sido prestado a dedicación exclusiva, característica que no es ajena a los servicios prestados de forma independiente.

Adicionalmente corresponde precisar que de la revisión de las copias de los comprobantes que obran en autos, folios 54 a 95, se aprecia que el recurrente ha prestado servicios profesionales a empresas distintas a la que es objeto de observación por la Administración durante los mismos periodos materia de controversia, como es el caso de los comprobantes N°s 001-030 a Agropecuaria Río Santa, 001-038, 001-049 y 001-051 a Inversiones Santa Luisa S.A., 001-045 a Fábrica del Pacífico S.A., 001-055 a Consultores Torres Carrillo & Asociados, 001-056 a Chollwo Ancash S.A., 001-057 a Alimentos Conservados El Santa S.A. y 001-058 a Juan Manuel Nuñez, emitidas entre los meses de agosto de 1997 a julio de 1998.

...///

De igual manera se aprecia que el recurrente ha cobrado honorarios a Fábrica de Conservas Islay S.A. no sólo por los conceptos señalados por la Administración (asesoría interna a tiempo completo), sino también por asesoría legal en juicios de obreras destajeras (Recibos N°s 001-024 y 001-033, por S/.3,000.00 y S/.2,352.097 respectivamente) y por asesoría en juicio por delito seguido en agravio de la CBSSP – Expediente N° 458-92, 3er. Juzgado Penal (Recibos N°s 001-034 y 001-035, por S/.400.00 y S/.550.00 respectivamente).

Asimismo, en el caso de los recibos emitidos por concepto de gratificación por Fiestas Patrias y Navidad, se debe señalar que si bien de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 1° de la Ley N° 25139, el pago de dicho concepto es un derecho de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada, no responde exclusivamente a una relación laboral, toda vez que nada obsta para que se pacte el pago de conceptos similares en el caso de servicios independientes, o que el pago efectuado responda a una liberalidad del usuario del servicio, conforme al tenor de la constancia expedida por Fábrica de Conservas Islay S.A., obrante a folios 37 y a lo considerado por este Tribunal en la Resolución N° 327-5-2000 del 16 de mayo del 2000; debiéndose destacar, asimismo, que los montos cobrados por concepto de gratificaciones, en el presente caso no corresponden al importe promedio del total facturado a dicha empresa en los 6 meses anteriores al 15 de julio y 15 de diciembre, que sería lo que correspondería abonar en el caso de remuneraciones variables o imprecisas, conforme a lo establecido por el artículo 5° del Decreto Supremo N° 061-89-TR, Normas Reglamentarias para el adecuado cumplimiento de la Ley N° 25139.

- Trabajo prestado en forma independiente generador de rentas de quinta categoría.

Como se mencionó en párrafos precedentes, para que un servicio prestado en forma independiente califique como aquellos que generan rentas de quinta categoría, se requiere que el servicio reúna las características de (a) lugar y horario designado por quien contrata los servicios, (b) elementos de trabajo proporcionados por quien contrata el servicio, y, (c) gastos del servicio asumidos por quien contrata el servicio.

En el presente caso, sin embargo, la Administración no ha acreditado que el servicio que pretende calificar como generador de rentas de quinta categoría reúna los requisitos antes mencionados, habiéndose limitado aquélla a señalar que la descripción del servicio como “asesoría legal interna permanente a tiempo completo” y “gratificaciones por Fiestas Patrias y Navidad”, la llevan a concluir que el servicio se realizó dentro de los parámetros de una prestación de servicios cuyos ingresos constituyen renta de quinta categoría. No resultando, sin embargo, suficiente, la sola afirmación para categorizar las rentas percibidas por el recurrente como de la quinta categoría; debiéndose destacar además el hecho que la empresa contratante Fábrica de Conservas Islay S.A. ha dejado constancia que los servicios habrían sido prestados en el local del recurrente.

En tal sentido, dado que la Administración no acredita que los servicios prestados por el recurrente califiquen como generadores de rentas de quinta categoría para efectos del Impuesto a la Renta, resultan improcedentes las Resoluciones de Determinación y de Multas materia de impugnación.

Conclusión:

Por lo expuesto soy de la opinión que este Tribunal acuerde **REVOCAR** la Resolución de Oficina Zonal N° 146-4-00097/SUNAT de fecha 30 de diciembre de 1998.

Salvo mejor parecer.