



Tribunal Fiscal

Nº 04873-1-2006

EXPEDIENTE N° : 3250-2004
INTERESADO :
ASUNTO : Devolución
PROCEDENCIA : Junín
FECHA : Lima, 8 de setiembre de 2006

Vista la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 136-014-0000216/SUNAT emitida con fecha 18 de febrero de 2004 por la Intendencia Regional Junín de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° 134401294, que a su vez declaró improcedente las solicitudes de devolución de saldo a favor del Impuesto a la Renta – Personas Naturales de los ejercicios 2000 a 2002;

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que la Administración no ha acreditado que el comitente haya ejercido facultades para normar sus labores (poder reglamentario), que haya dictado órdenes para que ejecute éstas (poder de dirección), ni que haya ejercido la facultad de imponerle sanciones (poder sancionador);

Que afirma que la Administración no ha acreditado de manera objetiva, que mantenga una relación de subordinación con el comitente, mediante elementos probatorios fehacientes como tarjetas o controles de asistencia de personal, memorándums dirigidos al personal contratado bajo la legislación civil sobre los procedimientos a seguir, y reportes de faltas, inasistencias o sanciones aplicadas, por lo que no procede clasificar las rentas percibidas como de quinta categoría, sino como de cuarta, procediendo la devolución de los pagos en exceso;

Que la Administración señala que la prestación de servicios supone que el trabajador brinde éstos de manera individual y directa, no estando facultado para encomendar sus tareas a un tercero ni de asistirse por dependientes que se encuentren a su cargo, lo que se corrobora con el contrato de locación de servicios no personales y con el contrato de locación de servicios profesionales, ya que la recurrente se encuentra obligada a cumplir con la prestación del servicio en forma personal y directa;

Que agrega que ha constatado en ambos contratos que la recurrente percibía como retribución por los servicios prestados las sumas de S/. 4 300,00 y US\$ 1 220,00, remuneraciones permanentes y mensualizadas;

Que indica que se acredita la relación de subordinación que mantenía la recurrente, tanto con el Ministerio de Economía y Finanzas como con la Unidad de Coordinación de Préstamos Sectoriales (UCPS) del MEF, en la medida que debía cumplir con las funciones establecidas en los términos de referencia, encontrándose sometida en sus prestaciones en razón de su contrato, originando la potestad del Ministerio y de la UCPS para dirigir actividades, siendo sus servicios supervisados, controlados y seguidos en su desarrollo por OFINE y la UCPS, teniendo que presentar un informe final sobre el cumplimiento de las acciones ordenadas, incluyendo conclusiones, entre otras condiciones de trabajo, recomendaciones y labores pendientes, por lo que estaría acreditada la existencia de un contrato laboral entre la recurrente y el MEF, no correspondiendo la devolución de los montos retenidos por Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría, al quedar objetivamente acreditada la existencia de ingresos percibidos que califican como rentas de quinta categoría;

Que la controversia versa en establecer si procede la devolución de los montos retenidos por concepto del Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría correspondiente a los ejercicios 2000 a 2002;

Que mediante Solicitudes de Devolución N°s. 00595830, 00595829 y 00593404 (fs. 39, 42, 45), la recurrente solicitó la devolución de pagos en exceso por concepto del Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría de los ejercicios 2000 a 2002, por las sumas de S/. 1 284,00, S/. 2 414, 00 y S/. 2 374,00 respectivamente, las mismas que fueron declaradas improcedentes mediante Resolución de Intendencia N° 134-4-01294 del 26 de junio de 2003 (fs. 77), al haber determinado la Administración que las referidas



Tribunal Fiscal

Nº 04873-1-2006

rentas constituían rentas de quinta categoría, precisando que de existir un pago en exceso, la recurrente tenía expedito su derecho a solicitar la devolución del mismo a su empleador;

Que la recurrente interpuso recurso de reclamación contra la citada resolución, siendo declarado improcedente mediante Resolución de Intendencia Nº 136-014-0000216/SUNAT materia de grado;

Que al respecto, el artículo 33º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, establece 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, así como por el desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares;

Que por su parte, el inciso a) del artículo 34º de la citada Ley, considera que son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto del trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos los 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, y no se considerarán como tales las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir impuestos;

Que en reiteradas resoluciones, tales como las Nºs. 5190-1-2003, 6231-3-2004 y 6760-1-2004 de 12 de setiembre de 2003, 25 de agosto y 10 de setiembre de 2004, respectivamente, este Tribunal 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 del servicio, el pago de una remuneración y la existencia de subordinación;

Que de acuerdo al artículo 9º del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo Nº 003-97-TR, por la subordinación 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, se precisa además que el empleador está facultado para introducir cambios o modificar turnos, días u horas de trabajo, así como la forma y modalidad de la prestación de las labores, dentro de criterios de razonabilidad y teniendo en cuenta las necesidades del centro del trabajo;

Que de lo expuesto se establece que el elemento determinante para identificar una relación laboral es la existencia de subordinación del servidor a su empleador en la ejecución de sus labores, a través de elementos tales como sujeción a órdenes y directivas en cuanto al desarrollo de los servicios, imposición de sanciones, establecimiento de horarios de trabajo, entre otros;

Que en el caso de autos, la recurrente celebró contratos de locación de servicios por los años 2000 y 2002 con la entidad Unidad de Coordinación de Préstamos Sectoriales del Ministerio de Economía y Finanzas y con el citado Ministerio (fs. 22 a 30 y 34 a 35), a fin de prestar sus servicios para el mejor cumplimiento de la Meta 0005 "Registrar a través del Sistema Integrado de Administración Financiera del Sector Público (SIAF-SP) el íntegro de los Compromisos de las Operaciones de las Unidades Ejecutoras del Presupuesto de la República", así como para realizar labores de consultoría para apoyar a las Unidades Ejecutoras a adecuarse a la Gestión Financiera, Administrativa y Contable en el marco de la operación SIAF-SP (fs. 19, 18), habiendo prestado servicios de consultoría en el 2001, conforme se desprende del Certificado de Retenciones obrante en autos (fs. 36);

Que de acuerdo con las Cláusulas Segunda, Quinta y Séptima del Contrato de Locación de Servicios No Personales celebrado en mayo del 2000 por la recurrente y el Ministerio de Economía y Finanzas (fs. 26 a 30), las actividades de ésta estaban sujetas a supervisión, control y seguimiento por el Jefe de OFINE,



Tribunal Fiscal

Nº 04873-1-2006

implicaban dedicación a tiempo completo y la contratada estaba autorizada a permanecer en las instalaciones del Proyecto AI-SIAF(Jr. Lampa Nº 277, 4º Piso, Lima 1) el tiempo que fuese necesario para cumplir satisfactoriamente sus servicios, los cuales serían prestados en la ciudad de Lima, y/o en ciudades del interior del país, según los Términos de la Referencia, y estaba obligada a presentar un informe final (fs. 9 a 14) indicando el grado de cumplimiento de las acciones propuestas, experiencias y logro de los objetivos específicos, conclusiones y recomendaciones vinculadas a los servicios prestados;

Que similares condiciones se establecen en el Contrato de Locación de Servicios Profesionales celebrado el 11 de febrero de 2002, con la Unidad de Coordinación de Préstamos Sectoriales del Ministerio de Economía y Finanzas, sin indicarse que debía realizar la actividad a tiempo completo (fs. 22 a 25), señalándose además en ambos contratos que el pago de la última cuota quedaba sujeto a que la consultora cumpliera con las obligaciones asumidas y condiciones establecidas en el contrato y a la entrega de un informe final;

Que sobre el particular se debe indicar que 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 supone la necesaria verificación de que las labores ejecutadas se adecúen a los términos del encargo y no implica que se hayan impartido órdenes, directivas o instructivas para la ejecución de las mismas, siendo que la Administración no ha aportado prueba alguna en ese sentido que permita concluir que se haya normado reglamentariamente las labores de la recurrente, por el contrario de las conclusiones y recomendaciones del informe se aprecia una relación de coordinación entre ambas partes;

Que asimismo, tampoco ha aportado evidencia respecto a que las entidades contratantes hayan ejercido facultades disciplinarias o de establecimiento de turnos u horas de trabajo, siendo que el hecho que la recurrente se hubiera comprometido a no realizar actividades incompatibles con el propósito de los contratos o a prestar sus servicios a tiempo completo, supone una cláusula de exclusividad que resulta común en los contratos de naturaleza civil, así como lo es el establecimiento de una penalidad por el incumplimiento de obligaciones, tal como el retraso en entrega del informe final pactado en la cláusula cuarta del contrato de locación de servicios;

Que por tanto al no haber aportado la Administración medio probatorio suficiente que permita determinar de manera fehaciente la presencia del elemento subordinación, se concluye que no existe una relación de naturaleza laboral, como aquélla sostiene, que genere rentas de quinta categoría;

Que adicionalmente es del caso señalar que en el presente caso tampoco se verifica el supuesto de generación de rentas de quinta categoría previsto en el inciso e) del artículo 34º de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto de los contratos que obran en autos se infiere que si bien la recurrente está autorizada a permanecer en una o más de las instalaciones de la entidad contratante, no está obligada a realizar sus labores en un horario específico establecido por ésta, siendo que los únicos gastos asumidos por el comitente por la prestación de los servicios de la recurrente, son los correspondientes a los gastos de viaje y viáticos en caso los servicios requieran ser prestados en ciudades al interior del país y no así la integridad de los gastos que la prestación del servicio demande;

Que no estando acreditado que los ingresos percibidos por la recurrente constituyan rentas de quinta categoría, sino que por el contrario al provenir del ejercicio individual de actividades profesionales califican como de cuarta categoría, procede revocar la apelada debiendo la Administración evaluar las solicitudes de devolución presentadas y, de ser el caso, proceder a la devolución de los pagos en exceso que pudieran existir;

Que cabe señalar que de la verificación efectuada en la presente instancia a la cédulas de determinación de la renta neta de cuarta categoría e Impuesto a la Renta Anual de los ejercicios 2000 a 2002 (fs. 53 a 55), se aprecian inconsistencias en relación a la información que por renta bruta de cuarta categoría de 2002, Impuesto Extraordinario de Solidaridad determinado, importe de deducción de las 7 Unidades Impositivas Tributarias, así como del impuesto retenido sobre rentas de cuarta categoría, fluyen de los



Tribunal Fiscal

Nº 04873-1-2006

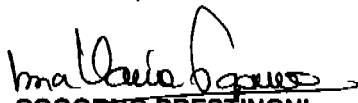
certificados de retenciones (fs. 34 a 36), así como de las cédulas obrantes a folios 56 a 63, por lo que la Administración deberá emitir un nuevo pronunciamiento sobre el particular;

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


RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 136-014-0000216/SUNAT emitida el 18 de febrero de 2004, debiendo la Administración proceder conforme a lo señalado en la presente Resolución.

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


COGORNO PRESTINONI
VOCAL PRESIDENTA


CASALINO MANNARELLI
VOCAL


BARRANTES TAKATA
VOCAL


Amico de las Casas
Secretaria Relatora
CM/LCH/513/rmh