



# Tribunal Fiscal

Nº 09236-2-2007

**EXPEDIENTE N°** : 9694-2004  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Devolución  
**PROCEDENCIA** : Arequipa  
**FECHA** : Lima, 2 de octubre de 2007

**VISTA** la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 056-014-0000598/SUNAT emitida el 17 de agosto de 2004 por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra la resolución ficta denegatoria de su solicitud de devolución del Impuesto a la Renta de cuarta categoría correspondiente al ejercicio 1998.

## CONSIDERANDO:

Que el recurrente solicita la nulidad de lo actuado indicando que se acogió oportunamente al silencio administrativo positivo, que se han empleado pruebas nulas que corresponden a otro expediente para sustentar la apelada y que no se le dio la oportunidad para contradecir los informes proporcionados por el Instituto Nacional de Desarrollo Autoridad Autónoma de Majes Proyecto especial Majes – Siguas (AUTODEMA) en base a los cuales se emitió la apelada.

Que indica que en caso que AUTODEMA haya empleado a sus trabajadores o contratado a otras personas para realizar trabajos semejantes o acelerar el trabajo que se le encomendó, ello no desnaturaliza la prestación personal de sus servicios, por cuanto no existe relación laboral con las personas que se encontraban en las instalaciones de AUTODEMA.

Que señala que AUTODEMA remitió a la Administración el oficio recibido el 16 de junio de 2004, basándose en el Informe N° 278-2004 mediante el cual indicó que el trabajo por el cual emitió los recibos por honorarios respecto a las cuales solicita la devolución se realizó por varias personas, sin especificar el número de éstas, ni el tiempo y espacio en que efectuaron los trabajos, situación que de modo alguno puede amparar la denegatoria de su solicitud.

Que la Administración Tributaria señala que como consecuencia de la solicitud de devolución presentada por el recurrente, mediante Requerimiento N° 3610-00085414 le solicitó la presentación de diversa documentación a efecto de verificar la procedencia de su solicitud, asimismo, a fin de contar con mayores elementos probatorios, se programó un cruce de información con AUTODEMA, siendo que como resultado de dicha verificación se comprobó que los servicios cuyo detalle aparece descrito en los recibos por honorarios que presentó el recurrente fueron prestados por varias personas, por lo que no corresponde la devolución solicitada al no calificar los servicios prestados como renta de cuarta categoría de acuerdo con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 33º de la Ley del Impuesto a la Renta que exige que los servicios prestados sean realizados en forma individual, siendo que en el caso de autos dichos ingresos por el servicio prestado por el recurrente y otras personas constituye renta de tercera categoría.

Que agrega que respecto a la solicitud de acogimiento al silencio administrativo positivo, planteada por el recurrente de conformidad con lo previsto en el artículo 33º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, dicha norma no resulta aplicable al procedimiento tributario, el que se rige por normas específicas, no siendo necesario recurrir a normas de aplicación supletoria al no existir deficiencia ni vacío legal respecto a las situaciones producidas en el caso de autos.

Que el artículo 163º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, dispone que las resoluciones que resuelvan las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria serán apelables ante el Tribunal Fiscal, con excepción de las que resuelvan las solicitudes de devolución que serán reclamables, disponiendo que en caso de no resolverse dichas solicitudes en el plazo de cuarenta y cinco días hábiles, el deudor tributario podrá interponer recurso de reclamación dando por denegada la solicitud, estableciendo asimismo el artículo 135º del referido código que son reclamables, entre otros, la resolución ficta sobre recursos no contenciosos.

Q EY Q. M



# Tribunal Fiscal

Nº 09236-2-2007

Que de la documentación que obra en autos se tiene que el 10 de marzo de 2004 (folio 18) el recurrente solicitó la devolución de los pagos efectuados por concepto de Impuesto a la Renta de cuarta categoría correspondiente al ejercicio 1998, siendo que al haber transcurrido el plazo de cuarenta y cinco días sin que la Administración emitiera pronunciamiento, mediante escrito presentado el 7 de junio de 2004, presentó reclamación contra la resolución ficta denegatoria de su solicitud, la que fue declarada infundada mediante la Resolución de Intendencia Nº 056-014-0000598/SUNAT del 17 de agosto de 2004, materia de autos.

Que contra la citada resolución, el recurrente interpuso recurso de apelación el 8 de setiembre de 2004 (folios 117 a 123), el cual ha sido elevado a este Tribunal.

Que en el caso de autos la materia en controversia consiste en determinar si procede la devolución de los montos retenidos por concepto de Impuesto a la Renta de cuarta categoría correspondiente al ejercicio 1998.

Que previo al análisis de fondo de la controversia, cabe señalar que el recurrente plantea la nulidad de todo lo actuado indicando que se acogió oportunamente al silencio administrativo positivo, que se han empleado pruebas nulas para sustentar la apelada y que no se le dio la oportunidad para contradecir los informes proporcionados por AUTODEMA en base a los cuales se emitió la apelada.

Que respecto al acogimiento al silencio administrativo positivo, obra a folios 86 a 89, el escrito del 10 de agosto de 2004 presentado por el recurrente mediante el cual solicitó la aplicación del silencio administrativo positivo de conformidad con lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 33º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, el cual dispone que los procedimientos de evaluación previa están sujetos a silencio positivo, cuando, entre otros supuestos, se trate de recursos destinados a cuestionar la desestimación de una solicitud cuando el particular haya optado por la aplicación del silencio administrativo negativo.

Que al respecto, el artículo II del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, establece que los procedimientos especiales creados y regulados como tales por ley expresa, atendiendo a la singularidad de la materia, se rigen supletoriamente por esta ley en aquellos aspectos no previstos y en los que no son tratados expresamente de modo distinto.

Que de acuerdo con el citado artículo II, la aplicación supletoria de dicha ley al procedimiento contencioso tributario regulado por el Código Tributario, supone que éste no ha previsto el aspecto invocado por el recurrente o que no lo regula expresamente de modo distinto y, además, que atiende a la singularidad de la materia tributaria.

Que sin embargo, el artículo 144º del Código Tributario establece que cuando se formule una reclamación ante la Administración Tributaria y ésta no notifique su decisión en el plazo de 2 meses respecto de la denegatoria tácita de las solicitudes de devolución de saldos a favor de los exportadores y de pagos indebidos o en exceso, el interesado puede considerar desestimada la reclamación, pudiendo interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, si la decisión debía ser adoptada por un órgano respecto del cual puede recurrirse directamente al Tribunal Fiscal.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, la reclamación interpuesta por el recurrente estuvo sujeta al silencio administrativo negativo (segunda denegatoria ficta), en virtud de lo dispuesto por el citado artículo 144º del Código Tributario, opción que no ejerció el contribuyente de manera expresa, lo cual demuestra que la aplicación supletoria del silencio administrativo positivo que solicita no resulta procedente, toda vez que dicho código ha regulado expresamente este aspecto en sentido contrario; en consecuencia, no resulta de aplicación el numeral 2 del artículo 33º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, invocado por la recurrente, de acuerdo con el criterio establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 6993-3-2007.

Que en cuanto a la nulidad alegada por el recurrente al haber la Administración empleado pruebas obtenidas en otro expediente para sustentar la apelada, cabe señalar que el recurrente sustenta su afirmación en virtud a que la Administración tomó en cuenta para efecto de emitir la apelada los informes y documentación obtenidos del cruce de información con AUTODEMA, empresa a la que el recurrente prestó sus servicios.



# Tribunal Fiscal

Nº 09236-2-2007

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 62º del Código Tributario, la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, añadiendo el citado artículo que 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, disponiendo para tal efecto de las facultades discrecionales que se detallan en los numerales 1 a 19 del citado artículo.

Que dentro de las citadas facultades destacan la de exigir a los deudores tributarios la exhibición de sus libros y registros contables y documentación sustentatoria (numeral 1), requerir a terceros informaciones y exhibición de sus libros, registros, documentos, emisión y uso de tarjetas de crédito o afines y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación en la forma y condiciones solicitadas (numeral 3), entre otras.

Que de las normas glosadas se establece que a efecto que la Administración ejerza la facultad de fiscalización de las obligaciones tributarias de los contribuyentes que el Código Tributario le confiere, aquella cuenta con la potestad de efectuar diversas acciones a fin de llevar a cabo su facultad de fiscalización, pudiendo - de manera principal - exigir la presentación de los libros y registros contables y la documentación sustentatoria correspondiente al deudor tributario objeto de fiscalización, así como requerir información y/o documentación de terceros que por su naturaleza guarden relación con las obligaciones tributarias del deudor y período bajo examen, comúnmente denominado cruce de información.

Que asimismo, de acuerdo con lo establecido por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones Nº 1010-2-2000 y Nº 05214-4-2002, la facultad de fiscalización es el poder del que goza la Administración Tributaria según ley, con la finalidad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones y la procedencia de beneficios tributarios, asimismo, supone la existencia del deber de los deudores tributarios y terceros de realizar las prestaciones establecidas legalmente para hacer posible esa comprobación, cuyo incumplimiento constituye infracción sancionable, encontrándose la Administración Tributaria facultada, en el ejercicio de su función fiscalizadora, a notificar a los contribuyentes a fin que le proporcionen la información tributaria y documentación pertinente con la cual pueda determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, teniendo en consideración los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, se encuentra arreglado a ley el hecho que la Administración haya sustentado la apelada en base a la información proporcionada por un tercero, AUTODEMA quien a su vez fue el beneficiario de los servicios del recurrente y quien efectuó las retenciones materia de devolución.

Que finalmente respecto a lo indicado por el recurrente sobre que no se le dio la oportunidad para contradecir los informes proporcionados por AUTODEMA, cabe señalar que ello carece de sustento, habiendo ejercido su derecho de defensa al impugnar la resolución ficta denegatoria de su solicitud de devolución, y al haber planteado la apelación materia de autos.

Que ahora bien, habiéndose establecido que las nulidades alegadas por el recurrente carecen de sustento, corresponde emitir pronunciamiento en relación con la devolución de pagos en exceso por rentas de cuarta categoría correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 1998 a que se refiere la solicitud formulada.

Que de acuerdo al artículo 45º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, para establecer la renta neta de cuarta categoría, el contribuyente podía deducir de la renta bruta del ejercicio gravable, por concepto de todo gasto, el 20% de la misma, hasta el límite de 24 Unidades Impositivas Tributarias.

Que asimismo, el artículo 46º de la citada ley, disponía que de las rentas de cuarta y quinta categorías podía darse anualmente, un monto fijo equivalente a 7 Unidades Impositivas Tributarias, siendo que los contribuyentes que obtengan rentas de ambas categorías, sólo podían deducir el monto fijo una sola vez.



# Tribunal Fiscal

Nº 09236-2-2007

Que el inciso b) del artículo 71º de la mencionada ley, disponía que son agentes de retención, las personas, empresas y entidades obligadas a llevar contabilidad completa o registro de ingresos y gastos, cuando paguen o acrediten honorarios u otras remuneraciones que constituyan rentas de cuarta categoría, mientras que el artículo 74º del mismo cuerpo normativo, prescribía que en el supuesto anterior se debe retener con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta el 10% de las rentas brutas que se abonen o acrediten.

Que asimismo, el artículo 45º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, señala que los agentes de retención por rentas de cuarta categoría deberán entregar al perceptor de dichas rentas antes del 1 de marzo de cada ejercicio, un certificado en el que se deje constancia del monto abonado y el impuesto retenido correspondiente al ejercicio anterior.

Que obra en autos la solicitud de devolución de los pagos en exceso efectuados por concepto de Impuesto a la Renta de cuarta categoría correspondiente al ejercicio 1998, presentada por el recurrente el 10 de marzo de 2004 (folio 18) de cuya documentación sustentatoria se aprecia que éste presentó copia del Certificado de Retención del 19 de enero de 1999 emitido por el Instituto Nacional de Desarrollo Autoridad Autónoma de Majes Proyecto especial Majes – Siguanas (AUTODEMA), de cuya revisión se aprecia que dicha entidad efectuó las retenciones por concepto de Impuesto a la Renta por el importe de S/. 3,325.00 (equivalente al 10% de las rentas brutas).

Que asimismo obra a folios 19 a 21 copia de la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta – Personas Naturales del ejercicio 1998, presentada por el recurrente mediante Formulario 0171 con N° de Orden 00168019 de cuya revisión se aprecia que declaró como saldo a favor la suma de S/. 2,280.00, la que corresponde a la suma materia de la solicitud de devolución .

Que de acuerdo con lo señalado por la Administración en la apelada, ésta declaró infundada la reclamación formulada contra la resolución ficta denegatoria de su solicitud de devolución del recurrente por cuanto como consecuencia del cruce de información efectuado a AUTODEMA, beneficiaria de los servicios prestados por el recurrente, comprobó que los servicios cuyo detalle aparece descrito en los Recibos por Honorarios N° 001-000001 a N° 001-000003 que presentó el recurrente fueron prestados por varias personas, por lo que no correspondía la devolución solicitada al no calificar los ingresos por los servicios prestados como renta de cuarta categoría de acuerdo con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 33º de la Ley del Impuesto a la Renta que exige que tales servicios sean realizados en forma individual, siendo que en el caso de autos dichos ingresos al haber sido prestados por el recurrente y otras personas, constituyen renta de tercera categoría.

Que de conformidad con lo dispuesto por los incisos a) y g) del artículo 28º de la Ley del Impuesto a la Renta, son rentas de tercera categoría, las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, 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 y cualquier otra renta no incluida en las demás categorías.

Que el artículo 33º de la citada ley, 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 de autos se aprecia que la Administración fundamenta su posición en el Informe N° 278-2004-GRA-AUTODEMA-1.6.3/SA (folio 11) emitido por la Autoridad Autónoma de Majes Proyecto especial Majes – Siguanas del Gobierno Regional de Arequipa, en el que señala que el servicio prestado por el recurrente a que hace referencia la Orden de Servicio N° 0400 fue efectuado por varias personas<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Obra a folio 9 copia de la Orden de Servicio N° 0400, de cuya revisión se aprecia que está referida únicamente al Recibo por Honorarios N° 001-000002, por S/. 11,000.00.

*D. E. Q. M.*



# Tribunal Fiscal

Nº 09236-2-2007

Que al respecto, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución Nº 04501-1-2006, 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 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, por lo que el sólo hecho que el recurrente haya prestado el servicio materia de análisis, con la colaboración de varias personas, no es suficiente para establecer que la contraprestación califica como renta de tercera categoría.

Que en ese sentido, para que el ingreso proveniente de un servicio pueda calificar como de cuarta categoría, además de originarse en servicios prestados de manera individual, no deben corresponder a actividades cuyos ingresos se consideran rentas de tercera categoría, situación que no se presenta en el caso de autos, no habiendo acreditado además la Administración que el recurrente prestó dichos servicios de manera empresarial.

Que en consecuencia procede revocar la resolución apelada, correspondiendo que la Administración Tributaria devuelva al recurrente los montos retenidos en exceso, por concepto del Impuesto a la Renta de cuarta categoría correspondiente al ejercicio 1998.

Con los vocales Zelaya Vidal y Queuña Díaz, e interviniendo como ponente la vocal Espinoza Bassino.

## RESUELVE:

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 056-014-0000598/SUNAT del 17 de agosto de 2004.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.



ZELAYA VIDAL  
VOCAL PRESIDENTA



ESPINOZA BASSINO  
VOCAL



QUEUÑA DÍAZ  
VOCAL



Falconí Grillo  
Secretario Relator  
EB/FG/LE/jcs.