

INFORME N.º 104-2016-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se plantea el caso de personas naturales que realizan actividades artísticas⁽¹⁾, que celebran contratos con empresas, por los cuales perciben ingresos que declaran como rentas de tercera categoría, a pesar que dichos contratos contienen cláusulas en las que se especifican que los servicios serán prestados a título personal, así como se les fija un horario determinado y se les proporciona las herramientas y materiales necesarios para la prestación de tales servicios.

Al respecto, se consulta:

1. ¿La SUNAT es competente para determinar, en el marco de un procedimiento de fiscalización, si en un caso concreto existe una relación laboral entre dichos artistas y las empresas que los contratan?
2. De determinarse que los ingresos que perciben los artistas a que se refiere el supuesto materia de consulta, no califican como rentas de tercera categoría, ¿se puede reparar el crédito fiscal declarado por las empresas que han registrado las facturas emitidas por aquellos?
3. Los pagos que han efectuado los artistas por concepto de impuesto general a las ventas e impuesto a la renta de tercera categoría, ¿pueden ser materia de devolución o al haber determinado la administración tributaria en un procedimiento de fiscalización que aquellos están afectos al impuesto a la renta de quinta categoría corresponde que dichos pagos sean compensados con la deuda por este último impuesto?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias (en adelante, "el Código Tributario").
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV).

ANÁLISIS:

1. El artículo 62º del Código Tributario dispone que la facultad de fiscalización de la administración tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la norma IV del Título Preliminar⁽²⁾.

¹ En adelante, "los artistas".

² Según el cual, en los casos en que la administración tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley.

Agrega 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.

Por su parte, es pertinente indicar que esta administración tributaria ha señalado que *tratándose de obligaciones tributarias o infracciones a las mismas, cuyo hecho generador es la existencia o inexistencia de la relación de subordinación del trabajador frente a su empleador, y teniendo en cuenta las atribuciones otorgadas a la SUNAT para el ejercicio de su función fiscalizadora, puede concluirse que la administración tributaria está facultada para determinar la existencia o inexistencia del vínculo laboral*⁽³⁾.

Asimismo, cabe mencionar que respecto a la función fiscalizadora, se ha indicado que el ejercicio de dicha función por parte de la administración tributaria es un concepto amplio que tal como lo señala el artículo 62° del Código Tributario comprende la inspección, investigación y el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias⁽⁴⁾.

Sobre el particular, debe señalarse que el texto de la norma antes aludida, en la que se sustenta los criterios referidos en los párrafos precedentes, no ha sido modificado, por lo que hasta la fecha dicha norma y el criterio contenido en tales informes se encuentran plenamente vigentes.

En virtud de lo antes expuesto, se puede afirmar que la SUNAT, en el ejercicio de su función fiscalizadora prevista en el artículo 62° del Código Tributario, es competente para determinar, en un procedimiento de fiscalización, la existencia o inexistencia de una relación laboral entre los artistas y las empresas a las cuales le prestan servicios.

2. Respecto a la segunda consulta, cabe indicar que el inciso b) del artículo 1° del TUE de la Ley del IGV establece que este Impuesto grava la prestación de servicios en el país.

Asimismo, el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° del mencionado TUE define como servicio a toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del impuesto a la renta, aun cuando no esté afecto a este último Impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero.

Por su parte, el artículo 11° del mismo TUE señala que el impuesto a pagar se determina mensualmente deduciendo del impuesto bruto de cada período el crédito fiscal, determinado de acuerdo a lo previsto en los capítulos V, VI y VII del título I de dicho TUE.

³ Criterio recogido en el Informe N.° 222-2003-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>).

⁴ Conforme se ha establecido en el Informe N.° 027 -2003-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal SUNAT.

De otro lado, el artículo 18° del citado TUO dispone que el crédito fiscal está constituido por el IGV consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

De lo antes expuesto se tiene que el IGV grava la prestación de servicios en el país, entendiéndose por esta a toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para efectos del impuesto a la renta.

Asimismo, cabe mencionar que el crédito fiscal es un derecho reconocido al contribuyente para fines del cálculo del impuesto a pagar de cada período, el cual está constituido por el IGV que se ha pagado por una operación gravada y que se encuentra consignado en el comprobante de pago que sustenta dicha operación.

Así pues, tratándose de operaciones que no se encuentren gravadas con el IGV, estas no darán derecho al crédito fiscal, aun cuando dicho impuesto hubiera sido consignado en un comprobante de pago.

Ahora bien, en el supuesto materia de consulta, los artistas perciben ingresos que declaran como rentas de tercera categoría, no obstante, de determinar la SUNAT en un procedimiento de fiscalización, la existencia de una relación laboral con las empresas a las cuales le prestan servicios, estos al no generar renta de tercera categoría⁽⁵⁾, no constituyen operaciones gravadas con el IGV.

Siendo ello así, esto es, al no existir IGV que pueda ser trasladado a las empresas que contratan a los artistas, por no realizar estas operaciones gravadas con dicho impuesto, mal podría sostenerse que se ha generado un crédito fiscal que pueda ser materia de deducción.

En consecuencia, en el supuesto que la SUNAT determine que los servicios prestados por los artistas a las empresas que los contratan no califican como una prestación de servicios gravada con el IGV, en tanto generan rentas de quinta y no de tercera categoría, corresponde que aquella repare el crédito fiscal del IGV declarado por concepto de las facturas emitidas por tales artistas.

3. En relación con la tercera consulta, cabe mencionar que el inciso b) del artículo 92° del Código Tributario dispone que los deudores tributarios tienen derecho a exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes.

⁵ Según lo dispuesto en el inciso a) del artículo 28° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (aprobado por el Decreto Supremo N.° 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias), son rentas de tercera categoría, entre otras, las derivadas del comercio; 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.

Agrega el citado inciso que, el derecho a la devolución de pagos indebidos o en exceso, en el caso de personas naturales, incluye a los herederos y causahabientes del deudor tributario quienes podrán solicitarlo en los términos establecidos por el artículo 39° de dicho código.

Por otro lado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 40° del mencionado código, la deuda tributaria podrá compensarse total o parcialmente con los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente, que correspondan a períodos no prescritos, que sean administrados por el mismo órgano administrador y cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad.

Asimismo, el inciso a) del numeral 2 del referido artículo 40° establece que la compensación de oficio podrá realizarse si durante una verificación y/o fiscalización la administración tributaria determina una deuda tributaria pendiente de pago y la existencia de los créditos a que se refiere el presente artículo.

Agrega el mencionado artículo que, la compensación señalada en el numeral 2 del párrafo precedente surtirá efecto en la fecha en que la deuda tributaria y los créditos coexistan y hasta el agotamiento de estos últimos; y que se entiende por deuda tributaria materia de compensación, al tributo o multa insolutos a la fecha de vencimiento o de la comisión o, en su defecto, detección de la infracción, respectivamente, o al saldo pendiente de pago de la deuda tributaria, según corresponda.

Como se aprecia de las normas antes citadas, los deudores tributarios tienen derecho a exigir la devolución de los pagos indebidos o en exceso que hubieran realizado por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos, que correspondan a períodos no prescritos; no obstante, de determinar la administración tributaria la existencia de deuda tributaria, dicho crédito puede ser materia de la compensación de oficio a que se refiere el artículo 40° del Código Tributario antes referido, siempre que para ello se cumpla, en cada caso, con los requisitos en él dispuestos.

Así, si como consecuencia del ejercicio de la facultad de verificación y/o fiscalización de la determinación de la obligación tributaria que hubiese efectuado el deudor tributario, dentro del mismo procedimiento, resultara deuda tributaria y créditos objeto de devolución; en este caso la administración tributaria se encuentra facultada a efectuar la compensación de oficio de tales créditos con la deuda en mención, siempre que correspondan a períodos no prescritos; no exigiéndose para ello que la referida deuda sea exigible coactivamente⁽⁶⁾.

En ese sentido, conforme a lo expuesto, se puede indicar que si la SUNAT determina en un procedimiento de fiscalización que los artistas se encontraban afectos al impuesto a la renta de quinta categoría, no habiendo

⁶ Criterio recogido en el Informe N.° 004-2003-SUN AT/2B0000, disponible en el Portal SUNAT, en el que se ha analizado lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 40° del Código Tributario, a propósito de la verificación efectuada en la instancia de reclamación.

cumplido con el pago de dicho tributo; pero que han cancelado de manera errónea el IGV e impuesto a la renta de tercera categoría, aquella se encuentra facultada a compensar de oficio dichos créditos con la deuda tributaria determinada en tal procedimiento, y de existir un saldo a su favor, este puede ser materia de devolución.

CONCLUSIONES:

1. La SUNAT, en el ejercicio de su función fiscalizadora prevista en el artículo 62° del Código Tributario, es competente para determinar, en un procedimiento de fiscalización, la existencia o inexistencia de una relación laboral entre los artistas y las empresas a las cuales le prestan servicios.
2. En el supuesto que la SUNAT determine que los servicios prestados por los artistas a las empresas que los contratan no califican como una prestación de servicios gravada con el IGV, en tanto generan rentas de quinta y no de tercera categoría, corresponde que aquella repare el crédito fiscal del IGV declarado por concepto de las facturas emitidas por tales artistas.
3. Si la SUNAT determina en un procedimiento de fiscalización que los artistas se encontraban afectos al impuesto a la renta de quinta categoría, no habiendo cumplido con el pago de dicho tributo; pero que, han cancelado de manera errónea el IGV e impuesto a la renta de tercera categoría, aquella se encuentra facultada a compensar de oficio dichos créditos con la deuda tributaria determinada en tal procedimiento, y de existir un saldo a su favor, este puede ser materia de devolución.

Lima, 10 JUN. 2016

Original firmado por:

ALBERTO MARTÍN DÍAZ CHÁVEZ
Intendente Nacional (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATÉGICO

rmh
CT0307-2016
CT0308-2016
CT0309-2016
CT0310-2016
CT0311-2016
CÓDIGO TRIBUTARIO: Facultad de Fiscalización.
IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS: Crédito Fiscal utilizado indebidamente.
IMPUESTO A LA RENTA: Renta generada por artistas.