Tribunal Fiscal

Nº 07010-2-2003

EXPEDIENTE N°	:	2019-2000
INTERESADO	:	
ASUNTO	:	Impuesto General a las Ventas y otro
PROCEDENCIA	:	Lima
FECHA	:	Lima, 28 de noviembre de 2003

VISTA la apelación interpuesta por , contra las Resoluciones de Intendencia N°s. 026-4-04583/SUNAT y 026-4-04584/SUNAT, emitidas el 1 de diciembre de 1999 por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declararon improcedentes las reclamaciones formuladas contra la Orden de Pago N° 024-1-22498 sobre Impuesto General a las Ventas de febrero y mayo de 1996 y contra la Resolución de Multa N° 024-2-38999 emitida por la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que:

1. La Administración Tributaria resolvió la reclamación contra la Orden de Pago N° 024-1-22498 y la Resolución de Multa N° 024-2-38999 luego de dos años y tres meses, por lo que las resoluciones apeladas son nulas de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 109° del Código Tributario.

2. Las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto General a las Ventas de febrero y mayo de 1996, que dieron origen a la orden de pago impugnada, fueron presentadas y firmadas por un tercero.

3. Cumplió con declarar y pagar el Impuesto a la Renta de cuarta categoría correspondiente a los Recibos por Honorarios N°s. 001-002 y 001-004, por lo que si existió error en dicha declaración y pago, solicita la compensación del referido impuesto con el Impuesto General a las Ventas materia de acotación.

4. Cumplió con presentar la declaración jurada del Impuesto a la Renta de 1996, por lo que deberá quebrarse la resolución de multa impugnada.

Que la Administración señala que:

1. La orden de pago impugnada tiene su origen en la fiscalización efectuada al recurrente cuyas conclusiones constan en el cierre del Requerimiento N° 4227-97-COA e Informe General de Auditoria, conforme a las cuales el recurrente durante el año 1996 prestó servicios publicitarios a los que dio el tratamiento tributario de rentas de cuarta categoría, sustentándolos mediante recibos por honorarios y efectuando los pagos y declaraciones de acuerdo con las normas que regulan el Impuesto a la Renta.

2. El recurrente con fecha 15 de agosto de 1997 presentó las declaraciones juradas del Impuesto General a las Ventas de febrero y mayo de 1996, determinando como importes a pagar S/. 12,683.00 y 3,218.00, respectivamente, sin embargo, no efectuó pago alguno, por lo que se giró la orden de pago materia de impugnación.

3. El recurrente presentó la declaración jurada del Impuesto a la Renta – Personas Naturales correspondiente a 1996 mediante el Formulario 137 con N° de Orden 00170845; sin embargo, no cumplió con presentar la declaración jurada del Impuesto a la Renta – Tercera Categoría del ejercicio 1996 por los servicios de publicidad prestados a Petroperú S.A., por lo que habiéndose detectado dicha infracción mediante el Requerimiento de Sustentación N° 4227A-97-COA, la multa impuesta se encuentra conforme a ley.

Que de lo actuado se tiene que:

1. Con relación a la Resolución de Intendencia N° 026-4-04583/SUNAT, la Administración Tributaria emitió la Orden de Pago N° 024-1-22498 por omisión al pago del Impuesto General a las Ventas correspondiente a los meses de febrero y mayo de 1996 (folio 98), autoliquidado por el recurrente en las declaraciones juradas presentadas el 15 de agosto de 1997 mediante Formulario 154 con N°s. de Orden 08632258 y 09521995.

   Según las copias que obran en autos (folios 86 y 87), con fechas 6 de febrero y 6 de mayo de 1996 el recurrente emitió a Petróleos del Perú S.A. - Petroperú S.A. los Recibos por Honorarios N°s. 001-000002 y 001-000004, por US$ 35,400.00 y US$ 11,800.00, que incluyen el Impuesto General a las Ventas por US$ 5,400.00 y US$ 1,800.00, respectivamente, por servicios de publicidad según contrato suscrito el 1 de febrero de 1996.

   Asimismo, con fechas 29 de marzo y 11 de junio de 1996, el recurrente presentó las declaraciones juradas de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de cuarta categoría por servicios prestados correspondientes a los meses de febrero y mayo de 1996, mediante Formulario 154 IGV – Renta (Régimen General) con N°s. de Orden 01825621 y 02054333 (folios 90 y 95).

2. La Administración mediante el Requerimiento N° 4227-97-COA notificado el 30 de julio de 1997 dio inicio a la fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias del recurrente (folio 82). En el Resultado de este requerimiento, cerrado el 4 de agosto de 1997 (folio 82 vuelta), señaló que el recurrente exhibió los mencionados recibos por honorarios, así como las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de cuarta categoría de los meses de febrero y mayo de 1996, en las que declaró los ingresos consignados en dichos recibos provenientes de los servicios de publicidad prestados a Petroperú S.A.

   Mediante el Requerimiento de Sustentación N° 4227A-97-COA del 11 de agosto de 1997 (folio 81), la Administración requirió al recurrente sustentar el motivo de la emisión de los referidos recibos, y además, explicar las razones por las cuales Petroperú S.A. no efectuó la retención del Impuesto a la Renta de cuarta categoría, debiendo regularizar las operaciones ejecutadas, de ser el caso.

   En el resultado del citado requerimiento (folio 81 vuelta), cerrado el 15 de agosto de 1997, se aprecia que a través de su representante el recurrente manifestó que con fecha 1 de febrero de 1996 suscribió un contrato por servicios de publicidad con Petroperú S.A., pactándose como monto del servicio US$ 40,000.00 más el Impuesto General a las Ventas; asimismo, con fecha 2 de febrero de 1996 solicitó por error autorización de impresión de recibos por honorarios cuando debió solicitar impresión de facturas, motivo por el cual emitió a Petroperú S.A. los citados recibos consignando el Impuesto General a las Ventas establecido en el contrato; sin embargo, regularizó esta situación, pues con fecha 15 de agosto de 1997 presentó las declaraciones juradas del Impuesto General a las Ventas correspondiente a los meses de febrero y mayo de 1996 por S/. 12,683.00 y S/. 3,218.00, respectivamente.

   En efecto, según las copias que obran en autos (folios 10 y 13), el 15 de agosto de 1997 el recurrente presentó las declaraciones juradas del Impuesto General a las Ventas de los meses de febrero y mayo de 1996 mediante Formularios 154 con N°s. de Orden 08632258 y 09521995, determinando como importes a pagar por concepto del referido impuesto las sumas de S/. 12,683.00 y S/. 3,218.00, respectivamente, sin efectuar pago alguno.

Cabe indicar que el Informe General de Auditoría (folios 66 a 68), concluye que el recurrente percibió ingresos por los servicios de publicidad que prestó a Petroperú S.A. durante los meses de febrero y mayo de 1996, los mismos que al constituir renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta, se encuentran afectos con el Impuesto General a las Ventas de acuerdo con lo establecido por el inciso c) del artículo 3° de las Leyes del Impuesto General a las Ventas, Decretos Legislativos N°s. 775 y 821, vigentes durante los períodos acotados, lo cual fue aceptado por el recurrente en sus declaraciones juradas del Impuesto General a las Ventas antes mencionadas, razón por la cual se emitió la orden de pago impugnada.

3. De otro lado, dando respuesta al Proveído N° 1720-2-2002 del 13 de diciembre de 2002, la Administración Tributaria remitió copia del contrato celebrado el 1 de febrero de 1996 entre Petroperú S.A. y el recurrente (folios 244 y 245), mediante el cual este último declaró ser campeón de la categoría Turismo Mejorado 1995 clase C de la Federación Peruana de Automovilismo y presentó la propuesta de auspicio en los campeonatos nacionales de automovilismo que se disputarían entre febrero de 1996 y enero de 1997, a cambio de un servicio de avisaje publicitario.

   Según dicho contrato, el recurrente se obligó a brindar el servicio de publicidad para la línea de lubricantes Petrolube, luciendo en su vestimenta y equipo deportivo el logotipo de la marca Petrolube durante las competencias nacionales e internacionales, a declarar ser auspiciado por Petrolube ante la televisión, radio y diarios, a participar en promociones de venta y tomas fotográficas y establecer la identificación del vehículo conforme aparece en la foto de la propuesta, así como en los uniformes del piloto, copiloto y equipo de auxilio, pactándose por la publicidad y auspicio el monto de US$ 40,000.00, más el porcentaje correspondiente al Impuesto General a las Ventas, que sería pagado por Petroperú S.A. en un 75% a la firma del contrato y el 25% restante antes de la realización del Gran Premio Caminos del Inca, siendo un año la vigencia del contrato, del 1 de febrero de 1996 al 31 de enero de 1997.

4. De lo expuesto se tiene que en el caso de autos, la controversia consiste en establecer si el servicio que prestó el recurrente a Petroperú S.A. de acuerdo al contrato de fecha 1 de febrero de 1996 se encontraba gravado con el Impuesto General a las Ventas y por lo tanto si los ingresos percibidos por el recurrente por los servicios prestados a dicha empresa en los meses de febrero y mayo de 1996, constituían ingresos por rentas de cuarta categoría o rentas de tercera categoría. Asimismo, si incurrió en la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario.

5. Al respecto, el inciso b) del artículo 1º de las Leyes del Impuesto General a las Ventas, Decretos Legislativos Nºs. 775 y 821, vigentes en los períodos acotados, establecían que se encontraba gravada con el citado impuesto la prestación o utilización de servicios en el país.

   El inciso c) del artículo 3º de las citadas leyes, definían como servicios a toda acción o prestación que una persona realizaba para otra y por la cual percibía una retribución o ingreso que se consideraba renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no estuviera afecto a este último impuesto.

   De otro lado, el inciso d) del artículo 22° y el inciso a) del artículo 33º de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo Nº 774, establecían que eran rentas de cuarta categoría las que provenían del trabajo independiente, obtenidas por el ejercicio individual, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría; por su parte, el artículo 28° de la indicada ley, señalaba que eran rentas de tercera categoría las derivadas del comercio, la industria, minería, y de otras actividades tales como la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar.

De conformidad con las normas glosadas, las rentas de cuarta categoría son las obtenidas en las prestaciones de servicios en las cuales el objeto principal es el trabajo personal del locador, situación que comparten con las rentas de quinta categoría, no encontrándose comprendidas aquéllas en las que el trabajo personal sea secundario o irrelevante; mientras que las rentas de tercera categoría son, entre otras, las rentas de carácter comercial.

6. De acuerdo con los términos del contrato celebrado el 1 de febrero de 1996 por el recurrente con Petroperú S.A., el mismo se configura como un contrato de auspicio, en virtud del cual el sponsor o auspiciador entrega una suma de dinero o determinados bienes útiles al auspiciado para que éste desarrolle la actividad pública que le es habitual, comprometiéndose, básica pero no excluyentemente, a exhibir o portar, durante la ejecución de la actividad, el nombre, marca o emblema del sponsor.

   Cabe indicar que mediante el contrato de auspicio, el auspiciado obtiene el financiamiento de su actividad habitual de alcance público o masivo, y a cambio, el sponsor obtiene publicidad a través de dicha actividad, esto es, un vehículo de comunicación empresarial hacia los consumidores de sus bienes y servicios que son, en este caso, los espectadores.

   En cuanto a las prestaciones que corresponden al auspiciado, si bien son de diversa índole, todas ellas tienen como fin el publicitario, esto es, el aumento del número de personas que consuman los bienes que fabrica o los servicios que presta el auspiciador, quien aprovecha de la actividad de alcance público que despliega el auspiciado como vehículo apto de transmisión de señales empresariales.

   En consecuencia, en el caso de autos, los servicios que contrató el recurrente (auspiciado) tienen carácter comercial, más aun cuando éste se comprometió a que dichos servicios serían prestados por todo su equipo (piloto, copiloto y equipo de auxilio), y no en forma individual.

   Así, el objeto de la prestación de los servicios en cuestión fue permitir el uso de la imagen de un equipo de carreras de autos con fines comerciales, específicamente publicitarios, no así el trabajo personal del recurrente, por lo que los ingresos percibidos no califican como rentas de cuarta categoría, sino de tercera categoría.

7. Sin perjuicio de lo expuesto, debe tenerse en cuenta que el recurrente en su escrito de reclamación solicitó la compensación de lo pagado por renta de cuarta categoría con el Impuesto General a las Ventas acotado, habiendo la Administración señalado que no procedía pronunciarse sobre el carácter indebido que pudiesen tener los referidos pagos a cuenta ni compensar éstos con el Impuesto General a las Ventas acotado, en tanto no se realice la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría por el ejercicio 1996.

   Al respecto, cabe señalar que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 40° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, según el texto vigente en la fecha de la solicitud de compensación, la deuda tributaria podía ser compensada, total o parcialmente, por la Administración Tributaria con los créditos por tributos, sanciones e intereses pagados en exceso o indebidamente, entre otros conceptos, siempre que no se encontraran prescritos y fueran administrados por el mismo órgano.

   Asimismo, conforme con el artículo 40° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, sustituido por la Ley Nº 27335, la deuda tributaria podrá ser compensada 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 y cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad, pudiendo realizarse en forma automática, en los casos establecidos por ley, de oficio por la Administración Tributaria si durante una verificación y/o fiscalización determina una deuda tributaria pendiente de pago y la existencia de los créditos a que se refiere este artículo, y a solicitud de parte, la que deberá ser efectuada por la Administración Tributaria, previo cumplimiento de los requisitos establecidos en las normas legales vigentes.

En consecuencia, teniendo en cuenta que en el caso de autos el recurrente efectuó un pago indebido por concepto de pago a cuenta del Impuesto a la Renta de cuarta categoría, podría existir un pago indebido o en exceso por concepto de Impuesto a la Renta – Personas Naturales del ejercicio 1996, por lo que corresponde a la Administración Tributaria efectuar las verificaciones correspondientes y, de ser el caso, compensar tales pagos con las deudas por Impuesto General a las Ventas acotadas, previa verificación de que no hayan sido compensados con alguna otra deuda del recurrente.

8. En cuanto a la Resolución de Intendencia N° 026-4-04584/SUNAT, el asunto materia de controversia consiste en determinar si la recurrente incurrió en la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, según el cual constituía infracción relacionada con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, *"no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria y ser detectado por la Administración"*, respecto a la declaración jurada del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 1996.

   Cabe anotar que la resolución apelada declaró improcedente la reclamación formulada contra la Resolución de Multa N° 024-2-38999, por no haber el recurrente presentado la declaración jurada del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 1996 y haber sido detectado por la Administración Tributaria,

   Conforme a los reportes que obran en autos (folios 184 a 186), con fecha 2 de abril de 1997 el recurrente mediante Formulario 137 con N° de Orden 00170845 presentó la declaración jurada del Impuesto a la Renta – Personas Naturales correspondiente al ejercicio 1996, al considerar que los ingresos materia de autos, constituían renta de cuarta categoría. En tal sentido, el recurrente al haber presentado la declaración anual del Impuesto a la Renta, no incurrió en la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176º del Código Tributario entonces vigente, por lo que procede revocar la Resolución de Intendencia Nº 026-4-04584/SUNAT del 1 de diciembre de 1999 y dejar sin efecto la referida resolución de multa.

9. Finalmente, en cuanto a lo alegado por el recurrente en el sentido que los valores impugnados fueron emitidos luego de más de dos años del nacimiento de las obligaciones tributarias, y que la Administración no se ha pronunciado sobre todas las cuestiones planteadas en la reclamación, carecen de fundamento, pues la Administración está facultada a determinar la deuda tributaria dentro del plazo de prescripción, y además, de las resoluciones apeladas se aprecia que los extremos reclamados han sido materia de análisis por la Administración Tributaria.

Con las vocales Zelaya Vidal y Barrantes Takata, e interviniendo como ponente la vocal Espinoza Bassino.

RESUELVE:

1. Declarar **NULA E INSUBSISTENTE** la Resolución de Intendencia N° 026-4-04583/SUNAT del 1 de diciembre de 1999, debiendo la Administración proceder de acuerdo con el criterio expuesto en la presente resolución.

2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 026-4-04584/SUNAT del 1 de diciembre de 1999.

Regístrese, comuníquese y devuélvase a la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.

ZELAYA VIDAL
VOCAL PRESIDENTA

BARRANTES TAKATA
VOCAL

ESPINOZA BASSINO
VOCAL

Huertas Lizarzaburu
Secretaria Relatora
EB/HL/FP/jcs.