

INFORME N.º 98 -2014-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se consulta si el arrendamiento, usufructo y servidumbre de bienes inmuebles estatales que realizan las entidades del Sector Público Nacional, con excepción de las empresas que conforman la actividad empresarial del Estado, están o no gravados con el Impuesto General a las Ventas.

BASE LEGAL:

- 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⁽¹⁾ (en adelante, Ley del IGV).
- Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 29-94-EF⁽²⁾ (en adelante, Reglamento de la Ley del IGV).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF⁽³⁾ y normas modificatorias (en adelante, Ley del Impuesto a la Renta).

ANÁLISIS:

Con relación a la consulta formulada, es del caso señalar que conforme a lo dispuesto en el inciso b) del artículo 1º de la Ley del IGV, está gravada con dicho Impuesto la prestación de servicios en el país.

Ahora bien, el inciso a) del artículo 2º de la citada Ley establece que no están gravados con el IGV el arrendamiento y demás formas de cesión en uso de bienes muebles e inmuebles, siempre que el ingreso constituya renta de primera o de segunda categorías gravadas con el Impuesto a la Renta.

Teniendo en consideración lo antes indicado, es del caso señalar lo siguiente:

1. En lo que concierne al arrendamiento de bienes inmuebles estatales, cabe tener en cuenta que de acuerdo con el criterio expuesto en los Informes N.ºs 0026-2002-SUNAT/K00000 y 195-2002-SUNAT/K00000⁽⁴⁾, los servicios de arrendamiento de bienes muebles e inmuebles prestados por

¹ Publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias.

² Publicado el 29.3.1994, y normas modificatorias.

³ Publicado el 8.12.2004.

⁴ Disponibles en el Portal SUNAT: www.sunat.gob.pe.

las entidades del Sector Público Nacional se encontrarán gravados con el IGV, en la medida que califiquen como servicios habituales, para lo cual se debe considerar el criterio establecido en el numeral 1 del artículo 4° del Reglamento de la Ley del IGV⁽⁵⁾.

De acuerdo con esta última norma, para calificar la habitualidad, la SUNAT considerará la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones a fin de determinar el objeto para el cual el sujeto las realizó. Agrega que tratándose de servicios, siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial.

2. Con relación al usufructo y la servidumbre de bienes inmuebles estatales, es del caso indicar que el inciso c) del artículo 3° de la Ley del IGV define a los servicios como 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.

Sobre este punto, cabe tener en cuenta que conforme al criterio vertido en los Informes N.ºs 132-2001-SUNAT/K00000 y 162-2009-SUNAT/2B0000⁽⁶⁾, se encontrarán afectos al IGV los servicios prestados por las entidades del Sector Público Nacional, en la medida que los ingresos percibidos por dichos servicios califiquen, por su naturaleza, como rentas de tercera categoría, aun cuando dichas entidades no se encuentren afectas al Impuesto a la Renta conforme a lo dispuesto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto a la Renta⁽⁷⁾.

Pues bien, el inciso e) del artículo 28° de la citada Ley del Impuesto a la Renta dispone que son rentas de tercera categoría, las demás rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de dicho TUO y las empresas domiciliadas en el país, comprendidas en los incisos a) y b) de este artículo o en su último párrafo, cualquiera sea la categoría a la que debiera atribuirse.

⁵ Los referidos pronunciamientos se sustentan en que si bien el inciso a) del artículo 2° de la Ley del IGV establece que no están gravados con dicho Impuesto el arrendamiento y demás formas de cesión en uso de bienes muebles e inmuebles, siempre que el ingreso constituya renta de primera o segunda categorías para efecto del Impuesto a la Renta; la Décima Disposición Final del Decreto Supremo N.º 136-96-EF (publicado el 31.12.1996) expresamente ha precisado que tratándose del servicio de arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, la inafectación del IGV únicamente procede en el caso que sea prestado por personas naturales y que los mismos generen rentas de primera y segunda categorías.

⁶ Disponibles en el Portal SUNAT.

⁷ Según el cual, no es sujeto pasivo del Impuesto a la Renta el Sector Público Nacional, con excepción de las empresas conformantes de la actividad empresarial del Estado.

Sin embargo, el Sector Público Nacional, con excepción de las empresas que conforman la actividad empresarial del Estado, no es considerado como persona jurídica para efecto del Impuesto a la Renta, pues no se encuentra incluido en la relación de contribuyentes contenida en el artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta.

En ese sentido, el usufructo y la servidumbre de bienes inmuebles estatales no constituirán servicios para efecto del IGV, en la medida que los ingresos obtenidos por las entidades del Sector Público Nacional - con excepción de las empresas que conforman la actividad empresarial del Estado- por dichos conceptos no califiquen como rentas de tercera categoría.

De otro lado, el inciso a) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que son rentas de tercera categoría, entre otras, las derivadas de la prestación de servicios comerciales.

Ahora bien, conforme a lo dispuesto en el inciso a) del artículo 1° de la citada Ley del Impuesto a la Renta grava las rentas que provengan, entre otros, de la aplicación conjunta de capital y trabajo, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Al respecto, Roque García Mullín sostiene que *“en un mayor grado de amplitud conceptual, pero siempre manteniéndose dentro del criterio de la renta producto, se ha postulado el principio de la empresa como fuente. Dicho de otro modo, se sostiene que la fuente productora de las rentas no es la aplicación conjunta de capital y trabajo, sino la empresa que resulta de esa aplicación. Como consecuencia de ello, si la fuente productora durable es la empresa misma, todos los productos que de ella se derivan, en tanto sean riqueza material nueva, constituyen renta producto, sin interesar que se originen en operaciones que formen o no parte de la actividad normal”*⁽⁸⁾.

Adicionalmente, cabe tener en cuenta que Guillermo Cabanellas define como “comercial” a *“lo relativo al comercio. También significa las cosas que pueden ser objeto de comercio”*⁽⁹⁾.

En ese orden de ideas y sobre la base de la opinión vertida en el Informe N.° 005-2014-SUNAT/4B0000⁽¹⁰⁾⁽¹¹⁾, se puede afirmar que la cesión

⁸ GARCÍA MULLÍN, Roque. Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET), Organización de Estados Americanos, Buenos Aires, 1978, página 27.

⁹ Diccionario Jurídico Elemental (<https://sites.google.com/site/megalexec/diccionario-juridico/diccionario-juridicocabanellas>).

¹⁰ Disponible en el Portal SUNAT.

temporal de bienes que son objeto de comercio bajo una organización empresarial califica como un servicio comercial.

Siendo ello así, el usufructo y la servidumbre de bienes inmuebles estatales constituirán servicios para efecto del IGV, en la medida que los ingresos obtenidos por las entidades del Sector Público Nacional -con excepción de las empresas que conforman la actividad empresarial del Estado- por dichos conceptos provengan de servicios comerciales, entendidos en los términos señalados en el párrafo precedente.

En consecuencia, el usufructo y la servidumbre de bienes inmuebles estatales realizados por las entidades mencionadas en el párrafo precedente se encontrarán gravados con el IGV, en la medida que los ingresos obtenidos por dichos conceptos provengan de servicios comerciales, entendidos como la cesión temporal de bienes que son objeto de comercio bajo una organización empresarial.

CONCLUSIONES:

1. El arrendamiento de bienes inmuebles estatales que realicen las entidades del Sector Público Nacional -con excepción de las empresas que conforman la actividad empresarial del Estado- estará gravado con el IGV, en la medida que califique como servicio habitual, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 4° del Reglamento de la Ley del IGV.
2. El usufructo y la servidumbre de bienes inmuebles estatales realizados por las entidades indicadas en el numeral anterior se encontrarán gravados con el IGV, en la medida que los ingresos obtenidos por dichos conceptos provengan de servicios comerciales, entendidos como la cesión temporal de bienes que son objeto de comercio bajo una organización empresarial.

Lima, 5 de noviembre de 2014

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional(e)
Intendencia Nacional Jurídica
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATEGICO

abc
A0806-D14
IGV - Arrendamiento, usufructo y servidumbre de inmuebles estatales.

¹¹ Según el cual, "(...) la cesión temporal de sepulturas y nichos en cementerios públicos son objeto de comercio por parte de las entidades privadas, calificando de este modo como servicio de índole comercial".