

INFORME N.º 0171-2015-SUNAT/5D0000

MATERIA:

En el marco de las disposiciones contenidas en el artículo 14° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y el numeral 1 del artículo 5° de su Reglamento, se consulta si el servicio de lavado, selección, descarte y empacado de banano orgánico es una operación accesorio a la venta en el país del banano orgánico realizada por el propio prestador del servicio.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) 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).
- Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 029-94-EF, publicado el 29.3.1994, y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la Ley del IGV).

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con lo establecido en los incisos a) y b) del artículo 13° del TUO de la Ley del IGV, tratándose de la venta de bienes y la prestación de servicios, la base imponible está constituida por el valor de venta y el total de la retribución respectivamente.

Al respecto, el artículo 14° del mismo cuerpo normativo señala que se entiende por valor de venta del bien o retribución por servicios, según el caso, la suma total que queda obligado a pagar el adquirente del bien o usuario del servicio; siendo que dicha suma está integrada por el valor total consignado en el comprobante de pago de los bienes o servicios, incluyendo los cargos que se efectúen por separado de aquél y aun cuando se originan en la prestación de servicios complementarios, en intereses devengados por el precio no pagado o en gasto de financiación de la operación.

Agrega la norma que, cuando con motivo de la venta de bienes o prestación de servicios gravados se proporcione bienes muebles o servicios, el valor de estos formará parte de la base imponible, aun cuando se encuentren exonerados o inafectos. Asimismo, cuando con motivo de la venta de bienes o prestación de servicios exonerados o inafectos se proporcione bienes muebles o servicios, el valor de estos estará también exonerado o inafecto.

A su vez, el numeral 1 del artículo 5° del Reglamento de la Ley del IGV señala que en la venta de bienes o prestación de servicios exonerados o inafectos, no se encuentra gravada la entrega de bienes o la prestación de servicios afectos siempre que formen parte del valor consignado en el comprobante de pago emitido por el propio sujeto y *sean necesarios* para realizar la operación de venta del bien, servicio prestado o contrato de construcción.

Añade la norma que, en la venta de bienes o prestación de servicios gravados, formará parte de la base imponible la entrega de bienes o la prestación de servicios no gravados, siempre que formen parte del valor consignado en el

comprobante de pago emitido por el propio sujeto y sean necesarios para realizar la venta del bien o el servicio prestado.

Asimismo, la mencionada norma establece que lo dispuesto en el párrafo precedente al anterior será aplicable siempre que la entrega de bienes o prestación de servicios:

- a) Corresponda a prácticas usuales en el mercado;
- b) Se otorgue con carácter general en todos los casos en los que concurren iguales condiciones;
- c) No constituya retiro de bienes; o,
- d) Conste en el comprobante de pago o en la nota de crédito.

Ahora bien, en relación con el artículo 14° del TUO de la Ley del IGV, antes citado, cabe señalar que el Tribunal Fiscal ha sostenido que *“la norma tiene como sustento la teoría de la unicidad, según la cual los actos o manifestaciones son inseparables, siendo que a excepción de que la ley disponga algún tratamiento especial debe tenerse en cuenta el tratamiento que la ley ha previsto para la operación principal. En ese sentido, el fin común de dos prestaciones distintas, sirve para delimitar cuando son autónomas y cuando se trata de una obligación principal u otra accesoria; en este último caso, la ulterior actividad (accesoria) debe ser añadida para poder alcanzar el objetivo perseguido con la primera obligación (principal)”*.

Agrega el Tribunal, que *“existe una interdependencia entre ambas obligaciones, la obligación principal contiene el objetivo que se persigue obtener, pero su cumplimiento depende de que pueda también conseguirse una circunstancia externa, materializada en la obligación accesoria. Así, la obligación accesoria no tiene sustantividad por sí, sino que, en las circunstancias concretas, solamente sirva para dar total cumplimiento a la obligación principal, sin que su única realización satisfaga objetivo alguno independiente”*⁽¹⁾.

De lo antes expuesto, fluye que las reglas de accesoriedad establecidas por la normativa citada serán aplicables dependiendo de que la operación principal genere o no la obligación de pagar el Impuesto y siempre que se cumplan los requisitos señalados por aquella, para lo cual es pertinente tener en cuenta los alcances de la “teoría de la unicidad”.

2. Por otro lado, cabe indicar que el artículo 5° del TUO de la Ley del IGV señala que están exoneradas de dicho Impuesto, entre otras, las operaciones contenidas en su Apéndice I, el cual incluye la venta en el país de los bienes comprendidos en las partidas arancelarias 0803.00.11.00 / 0803.00.20.00: Bananas o plátanos, frescos o secos.

Ahora bien, como se puede apreciar de los considerandos de la Resolución Ministerial N.° 0768-2002-AG⁽²⁾, las características orgánicas del banano responden al cultivo realizado en determinadas condiciones climáticas y de suelo.

¹ Criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N.° 00002-5-2004 (reiterado por las RTF N.°s 05557-1-2005, 00977-1-2007 y 14915-3-2012), citando a HERRERO DE LA ESCOSURA, Patricia (En: El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 78-79).

² Que crea el Programa Nacional del Banano Orgánico, publicada el 17.8.2002.

En ese sentido, como quiera que las partidas arancelarias antes aludidas no hacen exclusión alguna de determinado tipo de banano en función a las condiciones de clima y suelo bajo las cuales sean cultivados, se colige que el banano de características orgánicas –léase banano orgánico– se encuentra comprendido en aquellas y, por ende, su venta en el país está exonerada del IGV.

Siendo ello así, y considerando lo señalado en el ítem 1 del presente Informe, el servicio de lavado, selección, descarte y empackado del mencionado bien será accesorio a la venta de banano orgánico en el país (operación exonerada del IGV) realizada por el prestador de dicho servicio, en la medida que forme parte del valor consignado en el comprobante de pago emitido por dicha operación y su prestación sea necesaria para llevarla a cabo³), considerando lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 5° del Reglamento de la Ley del IGV.

CONCLUSIÓN:

En el marco de lo dispuesto por el artículo 14° del TUO de la Ley del IGV y el numeral 1 del artículo 5° de su Reglamento, el servicio de lavado, selección, descarte y empackado del banano orgánico será accesorio a la venta de dicho bien en el país, en la medida que forme parte del valor consignado en el comprobante de pago y su prestación sea necesaria para que se lleve a cabo la mencionada operación de venta, considerando lo dispuesto en la citada disposición reglamentaria.

Lima, 27 NOV.2015

Original firmado por:

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

cpf
CT0704-2015
CT0705-2015
IGV – Accesoriedad

³ Al respecto, cabe señalar que de acuerdo el criterio sostenido en las RTF N.ºs 907-5-97 y 374-1-2000 (seguidas reiteradamente por las RTF N.ºs 05557-1-2005, 00977-1-2007, 14915-3-2012), el atributo de accesorio de un bien o servicio, está en el hecho de que necesariamente se tenga que dar o prestar con la realización de la operación principal.