

INFORME N.º 023-2014-SUNAT/5D0000

MATERIA:

En relación con el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT) se formulan las siguientes consultas:

1. Si la cesión en uso de la capacidad necesaria para el transporte y enrutamiento de las señales de comunicaciones a través de un cable submarino de telecomunicaciones que una empresa efectúa a favor de otra, la cual incluye el servicio de mantenimiento de dicho cable, se encuentra sujeta a la detracción del 12%, al estar comprendida en el numeral 2 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT.
2. Si las operaciones de arrendamiento de circuitos a que se refieren los artículos 33º y 34º del Reglamento General de la Ley de Telecomunicaciones aprobado por Decreto Supremo N.º 020-2007-MTC, se encuentran sujetas a la detracción del 12%, al estar comprendidas en el numeral 2 del Anexo 3 de la mencionada Resolución de Superintendencia.
3. El hecho que la cesión temporal en uso de circuitos conlleve el cumplimiento de obligaciones adicionales por parte del arrendador, tales como mediciones sobre la continuación y calidad del servicio, así como solución de averías para hacer viable la comunicación entre los puntos, de acuerdo con las condiciones de uso de los servicios públicos de telecomunicaciones establecidas en la Resolución N.º 116-2003-CD/OSIPTEL, ¿puede dar lugar a que esta operación no sea considerada como arrendamiento de bienes muebles conforme a las normas que regulan el Régimen de Deduciones?
4. Teniendo en cuenta que el arrendamiento de circuitos tiene relación con el servicio portador local que es catalogado como un servicio público ¿dicha operación puede ser considerada como un arrendamiento de bienes muebles para efecto de las normas que regulan el Régimen de Deduciones?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.º 940, referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT), aprobado por el Decreto Supremo N.º 155-2004-EF, publicado el 14.11.2004 y normas modificatorias (en adelante, TUO del Decreto Legislativo N.º 940).
- Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, que establece normas para la aplicación del SPOT a que se refiere el Decreto Legislativo N.º 940, publicada el 15.8.2004 y normas modificatorias.
- 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 e ISC).

- Texto Único Ordenado de la Ley de Telecomunicaciones, aprobado por el Decreto Supremo N.º 013-93-TCC, publicado el 6.5.1993 y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley de Telecomunicaciones).
- Texto Único Ordenado del Reglamento General de la Ley de Telecomunicaciones, aprobado por el Decreto Supremo N.º 020-2007-MTC, publicado el 4.7.2007 y normas modificatorias (en adelante, TUO del Reglamento de la Ley de Telecomunicaciones).
- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. El inciso a) del artículo 3º del TUO del Decreto Legislativo N.º 940 establece que se entenderán por operaciones sujetas al SPOT, a la venta de bienes muebles o inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción gravados con el IGV y/o ISC o cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta.

Por su parte, el inciso a) del artículo 13º del referido TUO dispone que mediante Resolución de Superintendencia la SUNAT designará los sectores económicos, los bienes, servicios y contratos de construcción a los que resultará de aplicación el Sistema, así como el porcentaje o valor fijo aplicable a cada uno de ellos.

Así pues, mediante los Anexos 1, 2 y 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT se señalan los bienes y servicios⁽¹⁾ sujetos al SPOT, siendo que el numeral 2 del Anexo 3 comprende como servicios sujetos al SPOT al “Arrendamiento de bienes”, definido como el arrendamiento, subarrendamiento o cesión en uso de bienes muebles e inmuebles⁽²⁾.

¹ El inciso i) del artículo 1º de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT dispone que para efecto de dicha Resolución, se entiende por “servicios” a la prestación de servicios en el país comprendida en el inciso c) del artículo 3º del TUO de la Ley del IGV e ISC.

Así, el numeral 1 del inciso c) del artículo 3º del mencionado TUO, establece que para la aplicación del IGV se entiende por “servicio”, entre otros, 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.

² Agrega la norma que para tal efecto, se consideran bienes muebles a los definidos en el inciso b) del artículo 3º del TUO de la Ley del IGV e ISC. A su vez, se incluye en la mencionada definición al arrendamiento, subarrendamiento o cesión en uso de bienes muebles con operario en tanto no califique como contrato de construcción, indicándose que no están incluidos los contratos de arrendamiento financiero.

Asimismo, el numeral 10 del referido Anexo 3 comprende como servicios sujetos al SPOT a los “Demás servicios gravados con el IGV”, definiéndose como tales a toda prestación de servicios en el país comprendida en el numeral 1) del inciso c) del artículo 3° del TUO de la Ley del IGV e ISC que no se encuentre incluida en algún otro numeral de tal Anexo, ni detallada en las exclusiones previstas en dicho numeral.

2. Teniendo en cuenta lo anterior, y en relación con la primera consulta, se tiene que a efecto de determinar si la cesión en uso de la capacidad necesaria para el transporte y enrutamiento de las señales de comunicaciones a través de un cable submarino de telecomunicaciones que una empresa efectúa a favor de otra se encuentra sujeta al SPOT, es necesario determinar si dicha operación constituye o no una cesión de bienes muebles o inmuebles en los términos del numeral 2 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT antes citado o si está comprendida en el numeral 10 del mencionado Anexo, como los “Demás servicios gravados con el IGV”.

Al respecto, conforme a lo establecido en el artículo 10° del TUO de la Ley de Telecomunicaciones, se considera servicios portadores a aquellos servicios de telecomunicaciones que proporcionan la capacidad necesaria para el transporte de señales que permiten la prestación de servicios finales, de difusión y de valor añadido. Agrega que dichos servicios pueden ser desarrollados tanto por empresas privadas como por empresas conformantes de la actividad empresarial del Estado y requerirán de concesión expresa para su ejercicio ⁽³⁾.

Por su parte, el artículo 30° del TUO del Reglamento de la Ley de Telecomunicaciones señala que los servicios portadores son aquellos que utilizando la infraestructura del sistema portador, tienen la facultad de proporcionar la capacidad necesaria para el transporte y enrutamiento de las señales de comunicaciones, constituyendo el principal medio de interconexión entre los servicios y redes de telecomunicaciones⁽⁴⁾.

Cabe señalar que según dispone el inciso b) del artículo 3° del TUO de la Ley del IGV e ISC, los bienes muebles son los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referentes a los mismos, los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, las naves y aeronaves, así como los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes.

³ El artículo 47° del TUO de la Ley de Telecomunicaciones denomina concesión al acto jurídico mediante el cual el Estado concede a una persona natural o jurídica la facultad de prestar servicios públicos de telecomunicaciones. Añade que el Ministerio otorgará concesión única para la prestación de todos los servicios públicos de telecomunicaciones independientemente de la denominación de éstos contenida en esta Ley o en su Reglamento con excepción de la concesión para Operador Independiente. Finalmente, indica que la concesión se perfecciona mediante contrato escrito de concesión, aprobado por resolución del titular del Sector.

⁴ De acuerdo con el artículo 31° del citado TUO, el sistema portador es el conjunto de medios de transmisión y conmutación que constituyen una red abierta a nivel nacional o internacional que tienen la

Ahora bien, en cuanto al sistema de comunicación a través del cable submarino, en el Informe N.º 259-2008-MTC/26⁽⁵⁾, la Dirección General de Regulación y Asuntos Internacionales de Comunicaciones del Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC) ha señalado que dicho sistema “(...) *consiste en una red de telecomunicaciones que utiliza una solución que combina un tendido de cable de cobre o de fibra óptica sobre el lecho marino y un tramo terrestre que permite el acceso a la red*”.

Asimismo, respecto a la naturaleza de la prestación ejecutada por el operador del cable submarino, dicho Ministerio ha indicado que “(...) *el operador del cable submarino puede ejecutar prestaciones de distinta naturaleza. En efecto, puede utilizar el cable submarino para brindar servicios portadores y/o compartir, alquilar o ceder en uso la infraestructura del cable submarino, sin que en éste último caso, ello implique brindar un servicio de telecomunicaciones, de acuerdo a las definiciones establecidas en el TUO de la Ley de Telecomunicaciones y su Reglamento*”.

Añade el MTC que “(...) *cuando se utilice el cable submarino para brindar un servicio público de telecomunicaciones, es decir un servicio portador, la prestación ejecutada consistirá en proporcionar la capacidad necesaria para el transporte y enrutamiento de las señales de comunicaciones, constituyendo el principal medio de interconexión entre los servicios y redes de telecomunicaciones, de acuerdo a lo establecido en el artículo 30º del Texto Único Ordenado del Reglamento General de la Ley de Telecomunicaciones, aprobado por Decreto Supremo N.º 027-2007-MTC(sic)*”; y que “(...) *cuando se utilice el cable submarino para ceder su uso, alquilarlo o compartirlo, se sujetará a las normas del Código Civil antes citadas⁽⁶⁾ y no consiste en un servicio de telecomunicaciones y su Reglamento*”.

En tal sentido, deberá verificarse en cada caso concreto si estamos frente a la prestación de un servicio público de telecomunicaciones, es decir la prestación de un servicio portador ejecutado a través de la utilización del cable submarino, o si estamos frente a la cesión en uso o alquiler de este.

En el primer caso, esto es, de determinarse que el servicio prestado es un servicio portador, este se encontrará comprendido en el numeral 10 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, mientras que, en caso se determine que estamos frente a su cesión en uso o alquiler, al

facultad de proporcionar la capacidad y calidad suficiente para el transporte de señales de telecomunicaciones y para la interconexión de los servicios públicos de telecomunicaciones.

⁵ Citado en el Informe N.º 135-2009-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/>).

⁶ Artículos 1666º y 1728º, relacionados al comodato y arrendamiento.

constituir un bien mueble la infraestructura del cable submarino, dicha operación estará comprendida en el numeral 2 del aludido Anexo 3⁽⁷⁾.

De otro lado, debe tenerse en cuenta que en el Informe N.º 040-2013-SUNAT/4B0000⁽⁸⁾ se ha señalado lo siguiente:

“(...) a efectos de definir el importe de la operación sobre el cual se aplicará la detracción a que obliga el SPOT, la norma efectúa una remisión al artículo 14º del TUO de la Ley del IGV, el cual incluye dentro de la base imponible de este impuesto tratándose de la venta de bienes, prestación de servicios o contratos de construcción al valor de, entre otros, los servicios complementarios a ellos que se realicen a favor del comprador o usuario; lo que implica incorporar a estos últimos en el tratamiento de los primeros bajo la consideración de una sola operación.

(...) si con motivo de la venta, prestación de servicios o contrato de construcción se prestan servicios complementarios a favor del comprador o usuario, para fines del SPOT deberá considerarse que tales prestaciones corresponden a alguna de las operaciones antes señaladas y, por tanto, se les aplicará el tratamiento previsto para estas”.

En consecuencia, sea que la operación materia de consulta esté comprendida en el numeral 2 o en el numeral 10 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, si el mantenimiento del cable submarino forma parte de la suma total a que se encuentra obligado a pagar el usuario, dicho concepto deberá recibir, para fines del SPOT, el mismo tratamiento que el aplicable a tal operación.

Para efecto del tratamiento en mención, además, deberá considerarse que según el inciso c) del artículo 13º de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, el SPOT no se aplica a los servicios gravados con el IGV, señalados en el Anexo 3, en caso se emita cualquiera de los documentos a que se refiere el numeral 6.1 del artículo 4º del Reglamento de Comprobantes de Pago, siendo que el inciso d) de dicho numeral alude, entre otros, a los recibos emitidos por los servicios públicos de telecomunicaciones que se encuentren bajo el control del MTC y del OSIPTEL⁽⁹⁾.

Por lo expuesto, de determinarse que el servicio prestado a través de un cable submarino es un servicio portador, que incluye el mantenimiento del

⁷ Cabe indicar que lo expuesto está referido únicamente a los tipos contractuales señalados por el MTC, sin que ello implique una limitación respecto a la existencia de otras modalidades contractuales que pudieran presentarse en el mercado.

⁸ Disponible en el Portal SUNAT.

⁹ Conforme agrega la norma, dichos servicios públicos no comprenden a aquellos que son prestados con la finalidad de ser comercializados a terceros.

cable, dicho servicio estará sujeto al SPOT por estar comprendido en el numeral 10 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, salvo que por aquel se emita el recibo a que alude el inciso d) del numeral 6.1 del artículo 4º del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Sin embargo, en caso que el servicio prestado califique como una cesión en uso o alquiler del cable submarino, que incluye el mantenimiento de este, dicho servicio estará sujeto al SPOT por estar comprendido en el numeral 2 del Anexo 3 de la mencionada Resolución.

3. Finalmente, en cuanto a la segunda, tercera y cuarta consultas y a efecto de determinar si el servicio de arrendamiento de circuitos se encuentra sujeto al SPOT, es necesario determinar si dicho servicio constituye un arrendamiento, subarrendamiento o cesión en uso de bienes muebles o inmuebles, en los términos del numeral 2 o una prestación de servicios en los términos del numeral 10, del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT.

Al respecto, el artículo 33º del TUO del Reglamento de la Ley de Telecomunicaciones dispone que las modalidades que pueden adoptar los servicios portadores son:

- a. Servicios que utilizan las redes de telecomunicaciones conmutadas para enlazar los puntos de terminación de red. Pertenecen a esta modalidad, entre otros, los servicios portadores para: servicios de conmutación de datos por paquetes, servicios de conmutación de circuitos, servicio telefónico o servicio de télex.
- b. Servicios que utilizan las redes de telecomunicaciones no conmutadas. Pertenecen a esta modalidad, entre otros, el servicio de arrendamiento de circuitos del tipo a punto y punto a multipunto.

Asimismo, el artículo 23º del TUO del Reglamento de la Ley de Telecomunicaciones señala que los servicios portadores son necesariamente públicos.

Conforme puede advertirse de las normas antes glosadas, el servicio de arrendamiento de circuitos del tipo punto a punto y punto a multipunto es una modalidad del servicio portador que, a su vez, constituye un servicio público de telecomunicaciones.

Ahora bien, de acuerdo con lo indicado por el Organismo Supervisor de la Inversión Privada en Telecomunicaciones – OSIPTEL a través de la Carta C. 106-GL/2008, *“el “arrendamiento de circuitos” es un contrato de prestación de servicios públicos de telecomunicaciones. El servicio de arrendamiento de circuitos está definido como aquella facilidad brindada por el concesionario del servicio portador para el establecimiento de un enlace punto a punto para la*

transmisión de señales de telecomunicaciones. Asimismo, está comprendida la modalidad de arrendamiento de circuitos de punto a multipunto.”

El citado Organismo Supervisor agrega que *“en el servicio de arrendamiento de circuitos, por ejemplo, la cesión en uso de determinados equipos o medios para garantizar la transmisión de datos no desnaturaliza el servicio por tratarse de acciones necesarias para el correcto funcionamiento del servicio que se presta. De manera similar en el caso de telefonía fija, en donde se aprecian elementos de red físicos, que en buena cuenta son bienes muebles que son puestos a disposición y uso exclusivo del abonado, los que en conjunto hacen posible la prestación del servicio público contratado por el abonado”*.

Asimismo, el OSIPTEL añade que *“(…) el arrendamiento de circuitos involucra el establecimiento de un enlace para la transmisión de señales de telecomunicaciones, pero también comprende una serie de obligaciones y medios (virtuales o físicos) que, en conjunto, posibilitan la prestación del servicio contratado. Es decir se trata de una provisión de medios que vistos, desde una perspectiva de conjunto, hacen viable la prestación del arrendamiento de circuitos”⁽¹⁰⁾*.

Conforme se aprecia de lo antes expuesto, de acuerdo con lo señalado por el OSIPTEL, el servicio de arrendamiento de circuitos es una modalidad del servicio portador que comprende una serie de obligaciones y medios (virtuales o físicos) -como sería el caso, entre otros, de las obligaciones referidas a las mediciones sobre la continuación y calidad del servicio, así como la solución de averías- que hacen viable su prestación.

Así pues, si bien en el servicio de arrendamiento de circuitos puede apreciarse la existencia de una cesión de bienes, aquel no califica como un servicio de arrendamiento de bienes⁽¹¹⁾, toda vez dicha cesión es accesoria al fin que persigue el referido servicio⁽¹²⁾, el cual -por su naturaleza- califica como un servicio público de telecomunicaciones.

¹⁰ Sobre el particular, el OSIPTEL señala que *“(…) la cesión de bienes, como obligación real, no puede originar -por ejemplo- el mantenimiento de la calidad de un “servicio”, que no es sino consecuencia de la existencia de otro tipo de obligaciones. Por tanto, es evidente que en el caso materia de comentario no nos encontramos frente una obligación que involucre a una infraestructura inactiva, como sería el caso de infraestructura arrendada, sino de la prestación de un servicio público de telecomunicaciones”*.

¹¹ Conforme a lo establecido en el artículo 1666° del Código Civil, aprobado por el Decreto Legislativo N.º 295 (publicado el 25.7.1984, y normas modificatorias), por el arrendamiento el arrendador se obliga a ceder temporalmente al arrendatario el uso de bien por cierta renta convenida.

¹² De acuerdo con la doctrina *“el contenido de la obligación en el contrato de arrendamiento de un bien, la prestación, consiste en ceder el uso de ese bien; mientras que en los contratos de prestación de servicios y de obra se tiene como contenido de la obligación la realización de un servicio que involucra el esfuerzo del hombre”*.

En ese sentido, siendo la naturaleza del arrendamiento de circuitos la de un servicio público de telecomunicaciones y no la de un arrendamiento de bienes entendido en los términos del numeral 2 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, el citado servicio se encuentra sujeto al SPOT por estar comprendido en el numeral 10 del mencionado Anexo, salvo que -como se ha indicado en el numeral anterior del presente análisis- por aquel se emita el recibo a que alude el inciso d) del numeral 6.1 del artículo 4º del Reglamento de Comprobantes de Pago.

CONCLUSIONES:

1. En caso se determine que el servicio prestado a través de un cable submarino es un servicio portador, que incluye el mantenimiento del cable, dicho servicio estará sujeto al SPOT por estar comprendido en el numeral 10 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, salvo que por aquel se emita el recibo a que alude el inciso d) del numeral 6.1 del artículo 4º del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Sin embargo, si el servicio prestado califica como una cesión en uso o alquiler del cable submarino, que incluye el mantenimiento de este, dicho servicio estará sujeto al SPOT por estar comprendido en el numeral 2 del Anexo 3 de la mencionada Resolución.

2. El arrendamiento de circuitos califica como un servicio público de telecomunicaciones sujeto al SPOT por estar comprendido en el numeral 10 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, salvo que por aquel se emita el recibo a que alude el inciso d) del numeral 6.1 del artículo 4º del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Lima, 03 de Julio de 2014.

Original firmado por:

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

czh/
A0509-D14, A0512-D14

SPOT – Cesión en uso de cable submarino
Arrendamiento de Circuitos