

INFORME N.º 069-2014-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Tratándose del arrendamiento de naves, aeronaves y otros medios de transporte prestado por sujetos no domiciliados, y que son utilizados parcialmente en el país, se consulta si la presunción legal contenida en el último párrafo del inciso b) del numeral 1 del artículo 2º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo admite prueba en contrario, pudiendo el contribuyente demostrar la prestación de un porcentaje distinto al 60%.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, 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 29-94-EF, publicado el 29.3.1994, y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la Ley del IGV).
- Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil, aprobado por la Resolución Ministerial N.º 010-93-JUS, publicada el 22.4.1993, y normas modificatorias (en adelante, TUO del Código Procesal Civil).

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con lo establecido en el inciso b) del artículo 1º del TUO de la Ley del IGV, este Impuesto grava, entre otras operaciones, la prestación o utilización de servicios en el país.

A tal efecto, el numeral 1 del inciso c) del artículo 3º del referido TUO señala que el servicio⁽¹⁾ es utilizado en el país cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato.

Por su parte, el último párrafo del inciso b) del numeral 1 del artículo 2º del Reglamento de la Ley del IGV dispone que en los casos de arrendamiento de naves y aeronaves y otros medios de transporte prestados por sujetos no domiciliados que son utilizados parcialmente en el país, se entenderá que

¹ Conforme dispone la propia norma, se entiende por 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. Agrega que también se considera retribución o ingreso los montos que se perciban por concepto de arras, depósito o garantía y que superen el límite establecido en el Reglamento.

sólo el sesenta por ciento (60%) es prestado en el territorio nacional, gravándose con el Impuesto sólo dicha parte.

Como se aprecia de las normas antes glosadas, tratándose de la utilización de servicios, cuando estos correspondan al arrendamiento de medios de transporte prestado por sujetos no domiciliados para ser utilizados parcialmente en el país, se debe entender que únicamente el sesenta por ciento (60%) es prestado en el territorio nacional, gravándose con el IGV sólo dicha parte.

2. Ahora bien, para efecto de establecer si lo dispuesto por el último párrafo del inciso b) del numeral 1 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV, constituye una presunción, resulta necesario determinar previamente lo que se entiende como tal.

Al respecto, cabe indicar que en la legislación tributaria no existe una definición de dicha figura, razón por la cual, de conformidad con lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario⁽²⁾, resulta de aplicación supletoria el TULO del Código Procesal Civil, norma que en nuestro sistema jurídico la define.

Así, el artículo 277° del mencionado TULO señala que la presunción es el razonamiento lógico-crítico que a partir de uno o más hechos indicadores lleva al Juez a la certeza del hecho investigado; pudiendo ser legal o judicial⁽³⁾.

Por su parte, los artículos 278° y 279° del mismo TULO distinguen la presunción legal en absoluta y relativa, indicando que cuando la ley califica una presunción con carácter absoluto no cabe prueba en contrario, siendo que el beneficiario de tal presunción sólo ha de acreditar la realidad del hecho que a ella le sirve de base; mientras que cuando la ley presume una conclusión con carácter relativo, la carga de la prueba se invierte en favor del beneficiario de tal presunción pero este ha de acreditar la realidad del hecho que a ella le sirve de presupuesto, de ser el caso.

Cabe indicar que, adicionalmente, el TULO del Código Procesal Civil reconoce, en su artículo 283°, la figura de la ficción legal, la cual es definida como la conclusión que la ley da por cierta y que es opuesta a la naturaleza o realidad de los hechos y que no permite prueba en contrario.

² Cuyo Texto Único Ordenado (TULO) fue aprobado por el Decreto Supremo N.° 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013, y normas modificatorias.

La Norma IX del Título Preliminar del citado Código establece que en lo no previsto por este o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen.

³ Según lo dispuesto en el artículo 281° del TULO del Código Procesal Civil, la presunción judicial es el razonamiento lógico-crítico del Juez, que basado en reglas de experiencia o en sus conocimientos y a partir del presupuesto debidamente acreditado en el proceso, contribuye a formar convicción respecto al hecho o hechos investigados.

Nótese que la presunción legal absoluta y la ficción legal comparten la característica de no admitir prueba en contrario; sin embargo, por definición, ambas figuras se diferencian por cuanto en la ficción no existe un proceso de deducción lógica que, a partir de uno o varios hechos conocidos, concluya en la certeza de otro, como sí ocurre en la presunción.

A mayor abundamiento, es del caso señalar que la doctrina establece las siguientes diferencias entre presunción y ficción:

- a) La ficción crea en principio su objeto, “la realidad jurídica”, mientras que la presunción sólo crea una relación causal, por lo general, entre dos realidades o hechos naturales, de forma tal que la primera sirve a exigencias valorativas del derecho, mientras que la segunda sólo tiende a facilitar el establecimiento jurídico de un hecho cuando su prueba, dentro del campo del derecho, resulta difícil o improbable⁽⁴⁾.
 - b) La presunción siempre se basa en un hecho conocido de existencia cierta para el que se dispone de certeza jurídica, del cual se deriva la existencia de un hecho desconocido cuya factibilidad es muy probable por la relación natural que existe entre ambos, mientras que en la ficción, sobre la base de un hecho cierto, se otorga certeza jurídica a un hecho de existencia muy improbable o sencillamente falso⁽⁵⁾.
 - c) Las ficciones son de aplicación imperativa, a diferencia de las presunciones que serían normas de aplicación facultativa. La administración fiscal puede abstener de su aplicación cuando compruebe que la verdad material es distinta a la verdad formal que surge de la presunción prevista en la norma⁽⁶⁾.
3. Tomando en cuenta lo antes señalado, en cuanto a lo dispuesto en el último párrafo del inciso b) del numeral 1 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV, cabe indicar lo siguiente:
- a) No se advierte un proceso lógico deductivo que vincule a dos hechos sino que se tiene un solo hecho conocido (el arrendamiento de medios de transporte prestados por sujetos no domiciliados que son utilizados parcialmente en el país) respecto del cual el legislador atribuye una calificación jurídica, que es la de considerar que sólo el sesenta por ciento (60%) de dicho servicio es prestado en el territorio nacional, con independencia de que ello se reproduzca en los mismos términos en la vida real.

⁴ MARTÍN OVIEDO, J. M., citado en: NAVARRINE, Susana Camila y Rubén O. ASOREY. Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario. Tercera Edición. Buenos Aires: Depalma, 2000. Pág. 7.

⁵ NAVARRINE, Susana Camila y Rubén O. ASOREY, ob. cit., pág. 8.

⁶ ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto y FALCÓN y TELLA, Ramón citados en: NAVARRINE, Susana Camila y Rubén O. ASOREY, ob. cit., pág. 9.

- b) No se desprende que pueda aplicarse de manera facultativa o discrecional por la Administración Tributaria en caso se verifique efectivamente que no sólo el sesenta por ciento (60%) del arrendamiento de medios de transporte por sujetos no domiciliados, ha sido prestado en el territorio nacional; por el contrario, la frase “se *entenderá que solo*” evidencia la aplicación imperativa de dicho precepto con absoluta independencia de lo que acontezca en la realidad.

A partir de lo anterior, se concluye que lo dispuesto en el último párrafo de la norma en mención no contiene una presunción sino una ficción legal, y como tal, no admite prueba en contrario.

CONCLUSIÓN:

Lo dispuesto en el último párrafo del inciso b) del numeral 1 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV, no constituye una presunción legal sino una ficción legal, y como tal, no admite prueba en contrario.

Lima, 2 de octubre de 2014

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

ere
A0700-D14
IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS – Arrendamiento de medios de transporte por no domiciliados.