

INFORME N.º 099-2019-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

En relación con el Impuesto General a las Ventas (IGV) se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Las operaciones realizadas por entidades de derecho público que no realizan actividad empresarial se encuentran dentro del ámbito de aplicación del IGV? ¿Cuándo estas operaciones pasan a estar gravadas con el IGV conforme a las normas de este tributo?
2. ¿La prestación de servicios a título oneroso realizada por una entidad de derecho público que no realiza actividad empresarial a favor de otra entidad de la misma naturaleza, retribuida con un monto equivalente al monto de los costos y gastos incurridos en la ejecución de dicho servicio, califica como un servicio afecto al IGV?
3. En el caso la respuesta a la pregunta anterior fuera afirmativa, ¿dicho servicio podría considerarse como habitual tratándose de prestaciones contenidas en un único contrato de duración indeterminada?
4. En el supuesto planteado en la segunda consulta, ¿corresponde la emisión de comprobante de pago?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del IGV e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, Ley del IGV).
- Reglamento de la Ley del IGV 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).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999 y normas modificatorias (en adelante, RCP).

ANÁLISIS:

1. En relación con la primera consulta, el artículo 1º de la Ley del IGV establece que se encuentran gravados con este impuesto:

- a) La venta en el país de bienes muebles;
- b) La prestación o utilización de servicios en el país;
- c) Los contratos de construcción;
- d) La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos;
- e) La importación de bienes.

Por su parte, el numeral 9.2 del artículo 9° de la Ley del IGV señala que tratándose de, entre otros, personas jurídicas y entidades de derecho público que no realicen actividad empresarial, serán considerados sujetos del IGV cuando:

- i) Importen bienes afechos.
- ii) Realicen de manera habitual las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del impuesto.

Añade la citada norma que la habitualidad se calificará en base a la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones, conforme a lo que establezca el Reglamento.

De las normas antes glosadas se tiene que las entidades de derecho público que no realizan actividad empresarial pueden ser contribuyentes del IGV en la medida que importen bienes afechos o realicen habitualmente las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación de dicho impuesto.

2. En cuanto a la segunda consulta relativa a la prestación de servicios a título oneroso efectuada por entidades públicas que no realizan actividad empresarial, el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° de la Ley del IGV define el servicio 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.

A su vez, el tercer párrafo del numeral 1 del artículo 4° del Reglamento de la Ley del IGV señala que, tratándose de servicios prestados por sujetos que no realizan actividad empresarial, siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial.

En ese sentido, fluye de lo expuesto que las prestaciones de servicios a título oneroso efectuadas por entidades de derecho público que no realizan actividad empresarial se encontrarán gravadas con el IGV siempre que la retribución que se perciba por tales servicios califique como renta de tercera categoría, aun cuando estos sujetos no se encuentren afechos al Impuesto a la Renta; y, además, sean habituales en la prestación de estos, considerándose cumplida esta condición cuando se trate de servicios de naturaleza similar a los de carácter comercial.

Ahora bien, sobre la calificación de una retribución como renta de tercera categoría, se afirmó en los Informes N.ºs 132-2001-SUNAT/K0000⁽¹⁾, 162-2009-SUNAT/2B0000⁽²⁾ y 98-2014-SUNAT/5D0000⁽³⁾ que ello debe realizarse de forma objetiva, esto es, atendiendo a la naturaleza del servicio que se retribuye, con prescindencia de si el sujeto que la percibe se encuentra gravado o no con el Impuesto a la Renta, siendo pertinente recurrir, para tal efecto, al artículo 28º de la Ley y del Impuesto a la Renta que establece aquellas rentas⁽⁴⁾ consideradas como rentas de tercera categoría⁽⁵⁾.

Adicionalmente, en el Informe N.º 162-2009-SUNAT/2B 0000⁽⁶⁾ se indicó que aquellos servicios prestados por entidades públicas que no realizan actividad empresarial retribuidos mediante una tasa⁽⁷⁾ no pueden considerarse como servicios que generen rentas de tercera categoría, dado el carácter tributario de dicha retribución.

Asimismo, en el Oficio N.º 030-2004-2B0000⁽⁸⁾ se señaló que para establecer si la retribución por el servicio prestado por una entidad pública que no realiza actividad empresarial constituye una tasa debe analizarse cada caso concreto, considerando las características del servicio en particular.

A su vez, en el mencionado Informe N.º 162-2009-SUN AT/2B0000 se afirmó que las entidades de derecho público que no realizan actividad empresarial están gravadas con el IGV cuando presten servicios onerosos,

¹ Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2001/oficios/i1322001.htm>).

² Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i162-2009.htm>).

³ Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i098-2014-5D0000.pdf>).

⁴ Conforme con lo dispuesto en el artículo 1º de la Ley del Impuesto a la Renta, constituyen rentas gravadas con este impuesto los ingresos que provienen del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, los ingresos por la enajenación de bienes de capital, las ganancias o ingresos que obtienen las empresas por operaciones con terceros, así como las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por la referida ley.

⁵ De acuerdo con el artículo 28º de la Ley del Impuesto a la Renta, se considera rentas de tercera categoría, entre otras:

- Las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.

- Las demás rentas que obtengan las personas jurídicas.

- Cualquier otra renta no incluida en las demás categorías.

⁶ Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i162-2009.htm>).

⁷ El inciso c) de la Norma II del Título Preliminar del Texto Único Ordenando del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6. 2013 y normas modificatorias, señala que la tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente. Precisa esta norma que no es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual y que, entre otras, las tasas pueden ser arbitrios, derechos y licencias.

⁸ Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2004/oficios/o0302004.htm>).

independientemente que el monto cobrado solo sirva para cubrir el costo de servicio.

Por otro lado, en anteriores pronunciamientos, esta Administración Tributaria ha señalado que un servicio es similar con los de carácter comercial cuando pueda ser prestado por cualquier persona o entidad⁹).

Considerando los criterios antes citados, se puede concluir que el servicio prestado a título oneroso por una entidad pública que no realiza actividad empresarial a favor de otra entidad de la misma naturaleza, por el cual se ha pactado una retribución equivalente a los costos y gastos incurridos en su ejecución, se encontrará gravada con el IGV en el supuesto que se cumpla concurrentemente con las siguientes condiciones:

- a) Que la retribución que se perciba por dicho servicio sea calificada, objetivamente, como renta de tercera categoría, no teniendo esta condición aquellas retribuciones que por su naturaleza constituyan tasas.
- b) Que el servicio prestado sea similar a los de carácter comercial.

Lo antes expuesto debe ser verificado en cada caso concreto atendiendo a las características particulares del servicio, así como la naturaleza de la retribución que se perciba por dicho servicio.

3. En relación con la tercera consulta cabe señalar que, de acuerdo con el artículo 9° de la Ley del IGV, la habitualidad puede determinarse en función de la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones, conforme a lo que establezca el Reglamento.

Acorde con ello, el tercer párrafo del numeral 1 del artículo 4° del Reglamento de la Ley del IGV señala que, tratándose de servicios, siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial.

Como se puede apreciar, el criterio para determinar la habitualidad de un servicio se encuentra establecido en función de su naturaleza y no en base a su frecuencia y/o periodicidad, por lo que el servicio calificará como habitual de forma independiente a si se trata de uno o varios contratos o de si estos tienen duración determinada o indeterminada, siempre que se verifique que se trata de un servicio similar al de carácter comercial.

En ese sentido, el servicio prestado a título oneroso por una entidad de derecho público que no realiza actividad empresarial, por el cual percibe una retribución que objetivamente se considere renta de tercera categoría, en

⁹ Criterio expuesto en el Oficio N.° 146-2011-SUNAT/20000 (disponible en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2011/informe-oficios/o146-2011.pdf>), reiterado en el Informe N.° 025-2019-SUNAT/7T0000 (disponible en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i025-2019-7T0000.pdf>).

ejecución de un único contrato de duración indeterminada, se encontrará afecto al IGV siempre que dicho servicio sea similar al de carácter comercial.

4. Finalmente, en cuanto a la cuarta consulta, el artículo 1° del RCP establece que el comprobante de pago es un documento que acredita operaciones tales como la prestación de servicios.

Por su parte, el numeral 1.2 del artículo 6° del anexo del RCP señala que están obligados a emitir comprobantes de pago las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que presten servicios, entendiéndose como tales a toda acción o prestación a favor de un tercero, a título gratuito u oneroso.

Adicionalmente, indica que esta definición de servicios no incluye a aquellos prestados por las entidades del Sector Público Nacional, que generen ingresos que constituyan tasas.

Conforme a ello, corresponde la emisión de comprobante de pago por la prestación de servicios a título gratuito u oneroso realizada por una entidad pública que no realiza actividad empresarial a favor de otra de la misma naturaleza, salvo que estos generen ingresos que constituyan tasas.

En consecuencia, dado que el supuesto planteado en la segunda consulta se trata de un servicio prestado a título oneroso, corresponderá la emisión del comprobante de pago respectivo salvo que la retribución correspondiente a dicho servicio constituya una tasa.

CONCLUSIONES:

1. Las entidades de derecho público que no realizan actividad empresarial calificarán como contribuyentes del IGV, en la medida que importen bienes afectos o realicen habitualmente las demás operaciones gravadas con este impuesto.
2. La prestación de servicios a título oneroso efectuada por una entidad de derecho público que no realiza actividad empresarial en favor de otra entidad de la misma naturaleza, por la que se ha pactado una retribución equivalente a los costos y gastos para su ejecución, se encuentra gravada con el IGV siempre que se trate de servicios de naturaleza similar a los de carácter comercial y la retribución califique objetivamente como renta de tercera categoría, aun cuando estos sujetos no se encuentren afectos al Impuesto a la Renta.
3. El servicio prestado a título oneroso por una entidad de derecho público que no realiza actividad empresarial, por el cual percibe una retribución que objetivamente se considere renta de tercera categoría, en ejecución de un único contrato de duración indeterminada, califica como habitual siempre que dicho servicio sea similar a los de carácter comercial.

4. Corresponde la emisión de comprobante de pago por la prestación de servicios a título oneroso realizada por una entidad pública que no realiza actividad empresarial a favor de otra de la misma naturaleza, salvo que estos servicios generen ingresos que constituyan tasas.

Lima, 18 JUL. 2019

Original firmado por
ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributaria
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

rga
CT0405-2018/CT0406-2018/CT0407-2018/CT0408-2018
IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS – Prestación de Servicios – Entidades Públicas – Habitualidad –
Comprobantes de Pago.