

INFORME N.° 088-2016-SUNAT/5D0000

MATERIA:

En relación con los recursos propios y actividades productivas empresariales en las Instituciones Educativas Públicas, cuyo reglamento de gestión fue aprobado por el Decreto Supremo N.° 028-2007-ED, se efectúan las siguientes consultas:

1. ¿Se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta los ingresos obtenidos por las Instituciones Educativas Públicas a las que se refiere el inciso a) del artículo 71° de la Ley N.° 28044, de educación superior no universitaria a cargo de la Dirección Regional de Educación de Lima Metropolitana, provenientes de la prestación de los servicios de desarrollo de las actividades de academias de preparación, dictado de cursos talleres, desarrollo del proceso de admisión y alquiler de aulas para fines educativos?
2. ¿Se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas (IGV) la prestación de los servicios señalados en la consulta anterior?
3. ¿Se encuentran afectas al Impuesto a la Renta las utilidades distribuidas a favor de los sujetos a que se refieren los incisos e) y f) del artículo 32° del aludido reglamento?

BASE LEGAL:

- Ley N.° 28044, Ley General de Educación, publicada el 29.7.2003 y normas modificatorias (en adelante, LGE).
- Ley N.° 29394, Ley de Institutos y Escuelas de Educación Superior, publicada el 5.8.2009 (en adelante, LIEES).
- Decreto Supremo N.° 011-2012-ED, que aprueba el Reglamento de la Ley N.° 28044, publicado el 7.7.2012 (en adelante, el Reglamento de la LGE).
- Decreto Supremo N.° 028-2007-ED, que aprueba el Reglamento de Gestión de Recursos Propios y Actividades Productivas Empresariales en las Instituciones Educativas Públicas, publicado el 9.11.2007 (en adelante, el Reglamento de Gestión de Recursos Propios).
- Texto Único Ordenado de la Ley del IGV e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.° 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, la LIGV).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.° 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, la LIR).

- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la LIR).

ANÁLISIS:

1. Con relación a la primera consulta, de acuerdo con el inciso a) del artículo 18º de la LIR, no son sujetos pasivos del Impuesto a la Renta el Sector Público Nacional, con excepción de las Empresas conformantes de la actividad empresarial del Estado.

Sobre el particular, el artículo 7º del Reglamento de la LIR señala que se entiende que conforman la actividad empresarial del Estado las Empresas de Derecho Público, las Empresas Estatales de Derecho Privado, las Empresas de Economía Mixta y el Accionariado del Estado como lo define la Ley N.º 24948⁽¹⁾.

De las normas glosadas se advierte que cualquier ingreso que puedan obtener las entidades del Sector Público Nacional que no forman parte de la actividad empresarial del Estado no se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta.

Ahora bien, según lo dispuesto en el artículo 3º del Decreto Ley N.º 25762⁽²⁾, el Sector Educación está conformado por el Ministerio de Educación, que es el órgano central y rector y por sus diversos organismos públicos descentralizados.

Al respecto, conforme al artículo 1º del Reglamento de Organización y Funciones (ROF) del Ministerio de Educación⁽³⁾, el Ministerio de Educación

¹ Cabe indicar que la Ley N.º 24948 fue derogada por la Cuarta Disposición Final del Decreto Legislativo N.º 1031, publicado el 24.6.2008, Decreto Legislativo que promueve la eficiencia de la actividad empresarial del Estado.

Así, el artículo 2º del Decreto Legislativo N.º 1031 establece que sus disposiciones son aplicables a las Empresas del Estado bajo el ámbito del Fondo Nacional de Financiamiento de la Actividad Empresarial del Estado – FONAFE; siendo que conforme a lo previsto en el artículo 4º del citado decreto legislativo, dichas empresas pueden ser:

- a) Empresas del Estado de accionariado único: Empresas organizadas bajo la forma de sociedades anónimas en las que el Estado ostenta la propiedad total de las acciones y, por tanto, ejerce el control íntegro de su Junta General de Accionistas.
- b) Empresas del Estado con accionariado privado: Empresas organizadas bajo la forma de sociedades anónimas, en las que el Estado ostenta la propiedad mayoritaria de las acciones y, por tanto, ejerce el control mayoritario de su Junta General de Accionistas, existiendo accionistas minoritarios no vinculados al Estado.
- c) Empresas del Estado con potestades públicas: Empresas de propiedad estatal cuya ley de creación les otorga potestades de derecho público para el ejercicio de sus funciones. Se organizan bajo la forma que disponga su ley de creación.

² Ley Orgánica del Ministerio de Educación, publicada el 12.10.1992 y normas modificatorias.

³ Aprobado por el Decreto Supremo N.º 001-2015-MINE DU, publicado el 31.1.2015.

(MINEDU) es el organismo del Poder Ejecutivo que ejerce la rectoría del sector Educación; cuenta con personería jurídica de derecho público y constituye pliego presupuestal.

Por su parte, el artículo 5° del citado ROF señala que la Dirección Regional de Educación de Lima Metropolitana es un órgano desconcentrado del MINEDU que, de acuerdo al artículo 191° del mismo reglamento, es responsable del servicio educativo y de los programas de atención integral en el ámbito de su jurisdicción, así como de evaluar y supervisar a las Unidades de Gestión Educativa Local de Lima Metropolitana, que constituyen instancias de gestión educativa descentralizada de dicha Dirección Regional; resuelven en segunda y última instancia administrativa los recursos de apelación interpuestos contra los actos administrativos emitidos por dichas instancias de gestión. La organización y funciones de este órgano se desarrollan en sus respectivos documentos de gestión aprobados por resolución ministerial.

En esa línea, el artículo 2° del Manual de Operaciones de la Dirección Regional de Educación de Lima Metropolitana – DRELM⁽⁴⁾ dispone que esta dirección tiene como objetivo aplicar y gestionar en Lima Metropolitana, la política educativa nacional emitida por el MINEDU, así como brindar acompañamiento y supervisar a las Unidades de Gestión Educativa Local - UGEL de Lima Metropolitana e Institutos y Escuelas de Educación Superior. Asimismo, el artículo 24° del referido manual establece que son funciones de la Unidad de Recursos Humanos de dicha dirección regional, administrar la planilla de pagos de remuneraciones y pensiones del personal activo y cesante de la DRELM y de los Institutos y Escuelas de Educación Superior a su cargo.

De otro lado, las Instituciones Educativas⁽⁵⁾ Públicas previstas en el inciso a) del artículo 71° de la LGE son aquellas que son gestionadas directamente por las autoridades educativas del Sector Educación o de otros sectores e instituciones del Estado, las que conforme al inciso a) del artículo 130° del Reglamento de la LGE, son creadas y sostenidas por el Estado, son gratuitas y están a cargo de autoridades educativas nombradas o encargadas por el sector Educación, otros sectores o instituciones del Estado.

⁴ Aprobado por la Resolución Ministerial N.° 215-2015-MINEDU, publicada el 2.4.2015 y modificatoria.

⁵ Conforme al artículo 66° de la LGE, la Institución Educativa, como comunidad de aprendizaje, es la primera y principal instancia de gestión del sistema educativo descentralizado. En ella tiene lugar la prestación del servicio; además pone a disposición sus instalaciones para el desarrollo de actividades extracurriculares y comunitarias, preservando los fines y objetivos educativos; siendo que puede ser pública o privada.

De este modo, de las normas glosadas se puede afirmar que las Instituciones Educativas Públicas a las que se refiere el inciso a) del artículo 71° de la LGE, de educación superior no universitaria a cargo de la DRELM, forman parte del Sector Público Nacional.

De otro lado, las Instituciones Educativas Públicas previstas en el inciso a) del artículo 71° de la LGE no han sido creadas con una finalidad empresarial; siendo que la autorización para desarrollar actividades productivas y empresariales solo pretende brindar mayores ingresos a estas instituciones educativas públicas⁽⁶⁾ para destinarlos en general a sus propios fines educativos, por lo que no constituyen empresas conformantes de la actividad empresarial del Estado.

En tal sentido, los ingresos obtenidos por el desarrollo de las actividades de academias de preparación, dictado de cursos talleres, desarrollo del proceso de admisión y alquiler de aulas para fines educativos por las Instituciones Educativas Públicas previstas en el inciso a) del artículo 71° de la LGE, de educación superior no universitaria a cargo de la DRELM, no se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta.

2. Con relación a la segunda consulta, de acuerdo con el inciso g) del artículo 2° de la LIGV se encuentran inafectos al IGV la transferencia o importación de bienes y la prestación de servicios que efectúen las instituciones educativas públicas o particulares exclusivamente para sus fines propios, siendo que mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas y el Ministro de Educación, se aprobará la relación de bienes y servicios inafectos al pago del IGV.

En ese orden de ideas, conforme al Anexo I del Decreto Supremo N.° 046-97-EF⁽⁷⁾, se encuentran inafectos al pago del IGV, entre otros, los siguientes conceptos:

1. Servicios educativos vinculados a la preparación inicial, primaria, secundaria, superior, especial, ocupacional, entre otros. Incluye: derechos de inscripción, matrículas, exámenes, pensiones,

⁶ El artículo 24° del Reglamento de Gestión de Recursos Propios dispone que los objetivos de las Actividades Productivas y Empresariales son: (i) Generar recursos propios para la Institución Educativa como fuente de financiamiento para fortalecer la capacidad institucional; (ii) Reforzar las capacidades de los estudiantes, docentes y personal de la Institución Educativa en el desarrollo de Actividades Productivas y Empresariales; y, (iii) Contribuir al mejoramiento de la Institución Educativa.

Cabe indicar que este artículo guarda coherencia con el artículo 50° de la LIEES, el cual dispone que los ingresos que provengan de esta fuente de financiamiento deben destinarse a la infraestructura educativa, material educativo y capacitación del personal de la institución.

⁷ Publicado el 30.4.1997 y normas modificatorias, que aprueba la relación de bienes y servicios para efecto de la inafectación al IGV aplicable a las operaciones de venta, importación y prestación de servicios en el país.

asociaciones de padres de familia, seguro médico educativo y cualquier otro concepto cobrado por el servicio educativo.

2. Expedición de constancias, certificados, diplomas y similares.
3. Actividades de bibliotecas, hemerotecas, archivos, museos, cursos, seminarios, exposiciones, conferencias y otras actividades educativas complementarias al servicio de enseñanza.

Cabe indicar que el artículo 1° del Decreto Supremo N.° 081-2003-EF⁽⁸⁾ precisa que las actividades educativas prestadas por las Instituciones Educativas Particulares o Públicas mediante cursos, seminarios y similares, a que se refiere este numeral, comprende aquellas actividades educativas prestadas a estudiantes regulares o no, que puedan conducir o no a una certificación; siempre que estén comprendidas dentro de los alcances de las normas que regulan las actividades de las Instituciones Educativas y cuenten con la autorización respectiva, por la autoridad correspondiente, de ser el caso.

Ahora bien, partiendo de los conceptos inafectos al pago del IGV, establecidos y precisados por las normas antes citadas, corresponde analizar si los servicios anotados en la consulta planteada, se encuentran comprendidos en alguno de estos:

- a) Servicios de desarrollo del proceso de admisión.

Sobre el particular, de acuerdo con el artículo 17° de la LIEES, el proceso de admisión a los Institutos y Escuelas se realiza por concurso de admisión u otra modalidad establecida por el sector al que se encuentran vinculados.

Siendo que la inafectación al IGV de los servicios educativos vinculados a la preparación en sus distintas etapas incluye derechos de inscripción, matrículas, exámenes, pensiones, asociaciones de padres de familia, seguro médico educativo y cualquier otro concepto cobrado por el servicio educativo; en la medida que el ingreso proveniente del desarrollo del proceso de admisión obedezca al proceso previsto en el artículo 17° de la LIEES que implique derechos de inscripción, matrículas, exámenes, u otro concepto cobrado con dichos fines se encontrará inafecto al IGV.

- b) En relación con las actividades de academias de preparación y dictado de cursos talleres, tal como se desprende de la precisión establecida por el Decreto Supremo N.° 081-2003-EF, aquellos es tarán inafectos al

⁸

Publicado el 7.6.2003.

IGV siempre que estén comprendidos dentro de los alcances de las normas que regulan las actividades de las Instituciones Educativas y cuenten con la autorización respectiva, por la autoridad correspondiente, de ser el caso.

- c) Por último, el servicio de alquiler de aulas para fines educativos se encontrará gravado con el IGV, en la medida que califique como servicio habitual, toda vez que no se halla dentro de la relación de servicios inafectos a dicho impuesto, aun cuando se indique que tiene fines educativos⁽⁹⁾.
3. Finalmente, con relación a la tercera consulta, el inciso a) del artículo 1° de la LIR establece que dicho impuesto grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provenga de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

De la norma antes citada se puede afirmar que en ella se adopta lo que en doctrina se conoce como la teoría “renta producto”, considerándose como tal a aquella renta que proviene de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos⁽¹⁰⁾.

⁹ 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. Criterio vertido en la primera conclusión del Informe N.° 98-2014-SUNAT/5D0000, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>).

¹⁰ Es pertinente indicar que en el Informe N.° 314-2005-SUNAT/2B0000 (disponible en el Portal SUNAT) se ha indicado que, en cuanto al criterio renta producto, la doctrina señala que solo son categorizables como rentas, los enriquecimientos que cumplan estos requisitos:

- a) La renta debe ser un producto, es decir, una riqueza nueva, distinta y separable de la fuente que la produce: y debe ser una riqueza nueva “material”. Este carácter de “material”, pone de manifiesto que, para este concepto, la renta es el medio material para obtener satisfacciones, pero no la satisfacción en sí, lo cual deja fuera del concepto de renta a las denominadas “rentas imputadas”.
- b) Además, la renta debe provenir de una fuente productora durable; entendiéndose por fuente productora un capital, corporal o incorporal, que teniendo un precio en dinero, es capaz de suministrar una renta a su poseedor. En ese concepto entran básicamente las cosas muebles o inmuebles, los capitales monetarios, los derechos y las actividades.
- La fuente para ser tal debe ser durable, en el sentido que sobreviva a la producción de la renta, manteniendo su capacidad para repetir en el futuro ese acto.
- c) Asimismo, la renta debe ser periódica, característica derivada del carácter durable de la fuente; pero es importante destacar que no es necesario que la periodicidad se concrete en los hechos, sino que basta con que sea posible.
- d) Finalmente, a efectos de producir renta, es necesario que la fuente haya sido habilitada racionalmente para ello o sea afectada a destinos productores de renta (la fuente haya sido puesta en explotación).

En ese sentido, para efectos de absolver la presente consulta, debe dilucidarse:

- a) Si las sumas de dinero que se otorga a los miembros del Comité y al personal de la Institución Educativa que participa en el desarrollo de la actividad productiva y empresarial bajo la denominación de “utilidades” provenientes de las Actividades Productivas y Empresariales, constituyen ingreso para sus beneficiarios; y,
- b) De ser así, si tales ingresos responden al criterio de renta producto adoptado en el inciso a) del artículo 1° de la LIR.

Al respecto, de acuerdo con el primer párrafo del artículo 23° del Reglamento de Gestión de Recursos Propios, se denominan Actividades Productivas y Empresariales a la producción de bienes o prestación de servicios que realiza la Institución Educativa, en concordancia con la capacidad instalada, potencial humano calificado y los ejes de desarrollo de la localidad o región, en un marco de gestión empresarial.

Cabe mencionar que el segundo párrafo del artículo 158° del Reglamento de la LGE dispone que la actividad productiva y empresarial comprende la producción de bienes o prestación de servicios que realiza la institución educativa, sin perjudicar el desarrollo de las actividades pedagógicas.

Ahora bien, según el artículo 32° del Reglamento de Gestión de Recursos Propios, el Comité de Gestión de Recursos Propios y Actividades Productivas y Empresariales⁽¹¹⁾ distribuirá las utilidades obtenidas en cada actividad, entre otros, de acuerdo a las consideraciones siguientes:

“(…)

- e) *El 03% para los miembros del Comité, por la responsabilidad asumida.*
- f) *El 02% para todo el personal de la Institución Educativa que participa en el desarrollo de la actividad productiva y empresarial. Dicho fondo será acumulativo y distribuido al finalizar el año lectivo.”*

¹¹ El artículo 30° del Reglamento de Gestión de Recursos Propios dispone que los gastos y egresos correspondientes a las Actividades Productivas y Empresariales serán aprobados por el Comité de Gestión de Recursos Propios y Actividades Productivas y Empresariales (en adelante, el Comité), bajo responsabilidad.

Esta disposición guarda concordancia con el artículo 158° del Reglamento de la LGE, que dispone, entre otros, que los ingresos provenientes por concepto de recursos propios y de actividades productivas empresariales de la institución educativa son administrados por el Comité, que es el órgano responsable de la planificación, organización, dirección, administración, ejecución y evaluación de los recursos propios y de las actividades productivas empresariales de la institución educativa pública.

Conforme a las normas glosadas, en los casos planteados en los incisos e) y f) antes citados las utilidades que se distribuyen a favor de los sujetos a que se refieren tales incisos son de su libre disposición; por lo que se puede afirmar que **dichas utilidades constituyen ingresos** que redundan en el incremento del patrimonio de los mencionados individuos.

De otro lado, corresponde determinar si la aludida renta que obtienen las personas señaladas en los incisos e) y f) del artículo 32° del Reglamento de Gestión de Recursos Propios, responde al criterio de renta producto adoptado en el inciso a) del artículo 1° de la LIR. En relación con ello, cabe indicar que, de todo lo antes señalado, se tiene que:

- a) El factor productivo de la renta bajo análisis es el trabajo de los miembros del Comité así como del personal que participa en la actividad productiva y empresarial; el cual tiene como característica su perdurabilidad, entendida esta, como lo ha indicado la doctrina antes citada, en el sentido que sobrevive a la producción de la renta, manteniendo su capacidad para repetir en el futuro ese acto.
- b) La renta en cuestión tiene por característica el que ella es periódica, lo cual se deriva del carácter durable de su fuente; siendo que aquello tan solo supone la simple potencialidad o posibilidad de que se repita la renta cuando la fuente es nuevamente habilitada a tal efecto.

De lo expuesto, se puede afirmar que la renta que obtienen los sujetos a que se refiere el supuesto bajo análisis, responde al criterio de renta producto adoptado en el inciso a) del artículo 1° de la LIR.

En ese sentido, las utilidades distribuidas a favor de los sujetos a que hacen referencia los incisos e) y f) del artículo 32° del Reglamento de Gestión de Recursos Propios constituyen ingresos gravados con el Impuesto a la Renta.

CONCLUSIONES:

1. Los ingresos obtenidos por el desarrollo de las actividades de academias de preparación, dictado de cursos talleres, desarrollo del proceso de admisión y alquiler de aulas para fines educativos por las Instituciones Educativas Públicas previstas en el inciso a) del artículo 71° de la LGE, de educación superior no universitaria a cargo de la DRELM, no se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta.
2. Los servicios consistentes en academia de preparación, dictado de cursos talleres y desarrollo del proceso de admisión prestados por una Institución Educativa Pública, prevista en el inciso a) del artículo 71° de la LGE, que imparte educación superior no universitaria no se encuentran gravados con el IGV.

Por su parte, el servicio de alquiler de aulas aun con fines educativos se encuentra gravado con el IGV, en la medida que califique como servicio habitual.

3. Las utilidades distribuidas a favor de los sujetos a que hacen referencia los incisos e) y f) del artículo 32° del Reglamento de Gestión de Recursos Propios constituyen ingresos gravados con el Impuesto a la Renta.

Lima, 24 MAYO 2016

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

stt

CT0250-2016

CT0252-2016

CT0253-2016

CT0274-2016

Ingresos propios de las Instituciones Educativas Públicas previstos en el Decreto Supremo N.º 028-2007 -ED, Impuesto a la Renta e IGV.