

**INFORME N.º 143-2016-SUNAT/5D0000**

**MATERIA:**

Se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Los aportes al Seguro de Salud correspondientes a los trabajadores del sector agrario que perciben una remuneración diaria, que según lo dispuesto por el inciso a) del numeral 7.2 del artículo 7º de la Ley N.º 27360 incluye la compensación por tiempo de servicios y las gratificaciones por fiestas patrias y navidad, se deben determinar sobre el importe que se considera remuneración o sobre el total incluyendo tales conceptos?
2. Los centros educativos y culturales reconocidos por el Ministerio de Educación, universidades, asociaciones y fundaciones que hubieren sido designados por la Resolución de Superintendencia N.º 203-2015/SUNAT como emisores electrónicos del Sistema de Emisión Electrónica, ¿podrán seguir emitiendo, a partir del 1.12.2016, los documentos autorizados a que se refiere el inciso b) del numeral 6.3 del artículo 4º del Reglamento de Comprobantes de Pago por sus actividades no gravadas con tributos administrados por la SUNAT o deberán emitir necesariamente, por tales conceptos, boletas de venta o facturas electrónicas?
3. En caso que en el marco de un contrato de arrendamiento financiero vehicular, la empresa locadora traslade al arrendatario un monto equivalente al del Impuesto al Patrimonio Vehicular que hubiere pagado respecto del vehículo materia de dicho contrato, ¿se deberá aplicar el Impuesto General a las Ventas (IGV) sobre tal importe?
4. Una universidad privada organizada como una asociación sin fines de lucro, que realiza venta de bienes y prestación de servicios (tanto a sus alumnos como al público en general), como parte de sus programas de aplicación profesional, destinando los ingresos generados por tales actividades al cumplimiento de sus fines educativos, ¿gozará de la exoneración del impuesto a la renta?

**BASE LEGAL:**

- Ley N.º 27360, Ley que aprueba las Normas de Promoción del Sector Agrario, publicada el 31.10.2000 y normas modificatorias.
- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999 y normas modificatorias.
- Resolución de Superintendencia N.º 203-2015/SUNAT, que designa nuevos emisores electrónicos del Sistema de emisión electrónica creado por el

artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N.° 300-2014/SUNAT, publicada el 4.8.2015.

- Texto Único Ordenado de la Ley del IGV e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), aprobado por el Decreto Supremo N.° 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV).
- Decreto Legislativo N.° 299, Decreto que considera Arrendamiento Financiero el Contrato Mercantil que tiene por objeto la locación de bienes muebles o inmuebles por una empresa locadora para el uso por la arrendataria, mediante pago de cuotas periódicas y con opción a comprar dichos bienes, publicado el 29.7.1984 y normas modificatorias.
- Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.° 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias (en adelante TUO del Código Tributario).
- 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.° 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante “el Reglamento de la LIR”).

## **ANÁLISIS:**

1. En relación con la primera consulta, el numeral 7.1 del artículo 7° de la Ley N.° 27360 establece que los empleadores de la actividad agraria, beneficiarios de dicha ley, podrán contratar a su personal por periodo indeterminado o determinado; señalándose en el inciso a) del numeral 7.2 del citado artículo que los mencionados trabajadores se sujetarán a un régimen que tendrá, entre otras, la característica especial de otorgarles el derecho a percibir una remuneración diaria (RD) no menor a S/ 16.00 (dieciséis y 00/100 Soles), siempre y cuando laboren más de 4 (cuatro) horas diarias en promedio, incluyendo dicha remuneración a la compensación por tiempo de servicios (CTS) y las gratificaciones de fiestas patrias y navidad, la que deberá actualizarse en el mismo porcentaje que los incrementos de la Remuneración Mínima Vital.

Al respecto, es del caso indicar que la Oficina de Asesoría Jurídica del Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo (MINTRA) ha señalado en el Informe N.° 456-2009-MTPE/9.110 que el haberse previsto el pago de una RD que incluye a la CTS y las gratificaciones de fiestas patrias y navidad, implica que el empleador, en estricto, no otorga tales conceptos, sino que se encuentra obligado al pago de un concepto con existencia diferente a aquellos, que los sustituye totalmente.

Por otro lado, de acuerdo con lo dispuesto por el numeral 9.2 del artículo 9° de la Ley N.° 27360 y el artículo 22° de su Reglamento<sup>(1)</sup>, el aporte mensual al Seguro de Salud para los trabajadores dependientes de la actividad agraria<sup>(2)</sup>, a cargo del empleador, será del 4% (cuatro por ciento) de la remuneración en el mes por cada trabajador, durante el período que dure la relación de dependencia.

Como se puede apreciar de lo antes expuesto, aquellos trabajadores dependientes de la actividad agraria que se encuentran comprendidos dentro de los alcances de la Ley N.° 27360, tienen derecho a percibir una RD no menor a S/ 16.00, no habiéndose previsto respecto de estos, conforme a lo indicado por el MINTRA, la entrega de gratificaciones por fiestas patrias y navidad ni de la CTS, conceptos que han sido sustituidos, en su caso, por dicha remuneración de naturaleza especial.

Siendo ello así, toda vez que la base imponible para determinar el aporte mensual al Seguro de Salud de cada trabajador dependiente de la actividad agraria está compuesta por la remuneración abonada por su empleador en el mes, y dado que esta no incluye los conceptos señalados en el párrafo anterior, la tasa del 4% para establecer dicho aporte deberá ser aplicada sobre el total de la citada remuneración.

2. Respecto a la segunda consulta, el artículo 2° del Reglamento de Comprobantes de Pago establece que se consideran como tales, entre otros, los documentos autorizados en el numeral 6 del artículo 4° del citado reglamento.

De acuerdo con lo dispuesto por el inciso b) del numeral 6.3 del mencionado artículo 4°, son documentos autorizados los emitidos por centros educativos y culturales reconocidos por el Ministerio de Educación, universidades, asociaciones y fundaciones, en lo referente a sus actividades no gravadas con tributos administrados por la SUNAT, los cuales no permitirán sustentar gasto o costo para efecto tributario, crédito deducible, ni ejercer el derecho al crédito fiscal.

Por otro lado, el artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N.° 300-2014/SUNAT<sup>(3)</sup> crea el Sistema de Emisión Electrónica (SEE), el cual está conformado por los sistemas detallados en dicha norma.

---

<sup>1</sup> Aprobado por el Decreto Supremo N.° 049-2002-AG, publicado el 11.9.2002 y norma modificatoria.

<sup>2</sup> No calificando como tales, según lo establecido por la Tercera Disposición Transitoria y Final de la Ley N.° 27360 y el inciso a) del artículo 20° de su Reglamento, el personal administrativo que desarrolle sus labores en la provincia de Lima y la Provincia Constitucional del Callao.

<sup>3</sup> Que crea un Sistema de Emisión Electrónica; modifica los sistemas de emisión electrónica de facturas y boletas de venta para facilitar, entre otros, la emisión y el traslado de bienes realizado por los emisores electrónicos itinerantes y por quienes emiten o usan boleta de venta electrónica y designa emisores electrónicos del nuevo sistema, publicada el 30.9.2014 y normas modificatorias.

Ahora bien, el artículo 2° de la citada resolución de superintendencia establece que el emisor electrónico del SEE, es el sujeto que, para efecto del sistema obtenga o se le asigne esa calidad en virtud a dicha resolución u otra resolución de superintendencia, disponiendo su numeral 2.1 que la calidad de emisor electrónico del SEE se asigna a los sujetos que determine la SUNAT, desde la fecha en que esta señale en la resolución respectiva, la que al efecto indicará si se asigna tal calidad respecto de todas o parte de sus operaciones y, si puede usar, indistintamente, cualquiera de los sistemas comprendidos en el SEE, algunos de ellos o únicamente uno de ellos.

Asimismo, el artículo 3° de la mencionada resolución de superintendencia prevé los efectos de la incorporación al SEE, estableciendo en el numeral 3.1. que la adquisición de la calidad de emisor electrónico de los comprobantes de pago electrónicos, las notas de crédito electrónicas y/o las notas de débito electrónicas se realizará en los términos indicados en la resolución de superintendencia que efectúe la designación.

Fluye de las normas antes glosadas que el emisor electrónico del SEE designado por la Administración Tributaria es el sujeto que obtiene esa calidad, en virtud a una resolución de superintendencia, desde la fecha en que señale la norma respectiva, la que indicará si tiene dicha calidad respecto de todas o parte de sus operaciones y si puede usar, indistintamente, cualquiera de los sistemas comprendidos en el SEE.

En ese contexto, el artículo único de la Resolución de Superintendencia N.° 203-2015/SUNAT designa, entre otros, como emisores electrónicos del SEE a partir del 1.12.2016, a los sujetos que, al 31.7.2015 tengan la calidad de principales contribuyentes de la Intendencia Lima y de las intendencias regionales y oficinas zonales; agregando que tales sujetos deben emitir facturas electrónicas, boletas de venta electrónicas, notas de crédito electrónicas y notas de débito electrónicas en el referido sistema, considerando lo dispuesto, entre otras normas, en el numeral 3.3 del artículo 3° de la Resolución de Superintendencia N.° 300-2014/SUNAT.

Cabe indicar que el mencionado numeral 3.3 establece la obligación del emisor electrónico por determinación de la SUNAT, de emitir una factura electrónica o una boleta de venta electrónica a través del SEE respecto de una operación, si a pesar de estar habilitado por el Reglamento de Comprobantes de Pago a emitir un documento autorizado por aquella, opta por emitir en su lugar una factura o una boleta de venta.

Como se puede apreciar, aquellos contribuyentes que hubieren sido designados por la Resolución de Superintendencia N.° 203-2015/SUNAT como emisores electrónicos del SEE a partir del 1.12.2016 y se encuentren habilitados por el Reglamento de Comprobantes de Pago a emitir documentos autorizados por determinadas operaciones, podrán seguir emitiendo tales documentos; sin embargo, en caso deseen emitir una

boleta de venta o una factura por dichas operaciones deberán hacerlo necesariamente a través del SEE.

Siendo ello así, los centros educativos y culturales reconocidos por el Ministerio de Educación, universidades, asociaciones y fundaciones que hubieren sido designados por la Resolución de Superintendencia N.º 203-2015/SUNAT como emisores electrónicos del SEE podrán seguir emitiendo, a partir del 1.12.2016, los documentos autorizados a que se refiere el inciso b) del numeral 6.3 del artículo 4º del Reglamento de Comprobantes de Pago por sus actividades no gravadas con tributos administrados por la SUNAT.

3. En cuanto a la tercera consulta, de acuerdo con lo previsto en el inciso b) del artículo 1º del TUO de la Ley del IGV, este impuesto grava la prestación de servicios en el país.

Al respecto, el inciso c) del artículo 3º del mencionado TUO indica que se entiende por servicios 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.

Por su parte, el inciso b) del artículo 13º del citado TUO señala que en la prestación de servicios la base imponible está constituida por el total de la retribución.

Asimismo, el artículo 14º del citado cuerpo legal dispone que se entiende por retribución por servicios la suma total que queda obligado a pagar el usuario del servicio. Añade que se entenderá que esa suma está integrada por el valor total consignado en el comprobante de pago de los servicios, incluyendo los cargos que se efectúen por separado de aquél y aún cuando se originen en la prestación de servicios complementarios, en intereses devengados por el precio no pagado o en gasto de financiación de la operación.

Como se puede apreciar, el IGV grava la prestación de servicios, incluido el arrendamiento financiero, siendo que la base imponible está constituida por el total de la retribución, considerándose a esta como la suma total que queda obligado a pagar el usuario del servicio.

Ahora bien, el artículo 1º del Decreto Legislativo N.º 299 establece que se considera arrendamiento financiero, el contrato mercantil que tiene por objeto la locación de bienes muebles o inmuebles por una empresa locadora para el uso por la arrendataria, mediante pago de cuotas periódicas y con opción a favor de la arrendataria de comprar dichos bienes por un valor pactado.

Asimismo, el artículo 4° del mencionado decreto legislativo dispone que los bienes materia de arrendamiento financiero deberán ser plenamente identificados y que la locadora mantendrá la propiedad de dichos bienes hasta la fecha en que surta efecto la opción de compra ejercida por la arrendataria por el valor pactado.

De otro lado, cabe indicar que el artículo 30° del Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal<sup>(4)</sup> establece que el Impuesto al Patrimonio Vehicular es un impuesto de periodicidad anual, que grava la propiedad de los vehículos, automóviles, camionetas, station wagons, camiones, buses y omnibuses, con una antigüedad no mayor de tres (3) años.

Por su parte, el artículo 31° de la referida ley prescribe que son sujetos pasivos, en calidad de contribuyentes, las personas naturales o jurídicas propietarias de los vehículos señalados en el párrafo anterior.

Fluye de las normas antes glosadas que en el arrendamiento financiero la empresa locadora mantiene la propiedad de los bienes materia de dicho contrato hasta que la arrendataria ejerce la opción de compra respectiva y que el Impuesto al Patrimonio Vehicular es un impuesto de periodicidad anual que recae en las personas naturales o jurídicas propietarias de los vehículos en su calidad de contribuyentes.

Siendo ello así, en un contrato de arrendamiento financiero vehicular la empresa locadora tendrá la condición de contribuyente del mencionado impuesto hasta que la arrendataria ejerza la opción de compra del vehículo materia de dicho contrato.

Ahora bien, el artículo 26° del TUO del Código Tributario señala que los actos o convenios por los que el deudor tributario transmite su obligación tributaria a un tercero, carecen de eficacia frente a la Administración Tributaria.

En ese sentido, si mediante un contrato de arrendamiento financiero vehicular se pacta que la empresa locadora trasladará al arrendatario un monto equivalente al del Impuesto al Patrimonio Vehicular que le corresponda pagar respecto del vehículo materia de dicho contrato, tal acuerdo no conllevará a que aquella deje de tener la condición de contribuyente del citado impuesto frente a la Administración Tributaria.

Tomando en cuenta ello, así como el hecho que el IGV grava el arrendamiento financiero y que tratándose de servicios la base imponible está constituida por el total de la retribución pactada, se deberá considerar como parte de esta la suma que en el supuesto planteado le trasladaría la empresa locadora al arrendatario.

---

<sup>4</sup> Publicado el 15.11.2004 y normas modificatorias.

En consecuencia, si en el marco de un contrato de arrendamiento financiero vehicular, el locador traslada al arrendatario un monto equivalente al del Impuesto al Patrimonio Vehicular que hubiere pagado respecto del vehículo materia de dicho contrato, se deberá aplicar el IGV sobre tal importe.

4. Respecto de la cuarta consulta, el primer párrafo del inciso b) del artículo 19° de la LIR establece que se encuentran exoneradas del impuesto a la renta hasta el 31.12.2018, las rentas de fundaciones afectas y de asociaciones sin fines de lucro cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente, alguno o varios de los siguientes fines: beneficencia, asistencia social, educación, cultural, científica, artística, literaria, deportiva, política, gremiales, y/o de vivienda; siempre que destinen sus rentas a sus fines específicos en el país; no las distribuyan, directa o indirectamente, entre los asociados o partes vinculadas a estos o a aquellas, y que en sus estatutos esté previsto que su patrimonio se destinará, en caso de disolución, a cualquiera de los fines contemplados en dicho inciso.

En su tercer párrafo, el mencionado inciso señala que se considera que las entidades antes referidas distribuyen indirectamente rentas entre sus asociados o partes vinculadas a estas o aquellas, cuando sus costos y gastos:

- i. No sean necesarios para el desarrollo de sus actividades, entendiéndose como tales aquellos costos y gastos que no sean normales en relación con las actividades que generan la renta que se destina a sus fines o, en general, aquellos que no sean razonables en relación con sus ingresos.
- ii. Resulten sobrevaluados respecto de su valor de mercado.

Asimismo, el cuarto párrafo del mismo inciso dispone que se entiende por distribución indirecta de rentas:

- i. La entrega de dinero o bienes no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas como costo o gasto, e ingresos no declarados. El Reglamento establecerá los costos o gastos que serán considerados no susceptibles de posterior control tributario.
- ii. La utilización de los bienes de la entidad o de aquellos que le fueran cedidos en uso bajo cualquier título, en actividades no comprendidas en sus fines, excepto cuando la renta generada por dicha utilización sea destinada a tales fines<sup>(5)</sup>.

De las normas citadas se tiene que las rentas generadas por las asociaciones sin fines de lucro se encuentran exoneradas del impuesto a la renta hasta el 31.12.2018; siendo que para ello se requiere que se cumpla, entre otras, con las siguientes condiciones:

---

<sup>5</sup> Agrega la norma que en los demás casos, la SUNAT deberá verificar si las rentas se han distribuido indirectamente entre los asociados o partes vinculadas.

- a) En todos los casos destinen sus rentas a sus fines específicos en el país.
- b) No distribuyan esas rentas, directa o indirectamente, entre los asociados o partes vinculadas a estos o a aquellas; entendiéndose que hay distribución indirecta de rentas, entre otros, cuando se utilicen los bienes de la entidad o los que le fueran cedidos en uso, en actividades no comprendidas en sus fines, salvo que la renta generada por dicha utilización sea destinada a tales fines.

Así pues, para que las asociaciones sin fines de lucro puedan gozar de la exoneración del impuesto a la renta, se les exige (entre otras condiciones) que sus rentas solo sean destinadas a sus fines específicos en el país, independientemente de cuál sea su origen o fuente o si las actividades que las generan, corresponden o no a su finalidad educativa.

En consecuencia, la universidad privada organizada como una asociación sin fines de lucro, que realiza venta de bienes y prestación de servicios (tanto a sus alumnos como al público en general), como parte de sus programas de aplicación profesional, destinando los ingresos generados por tales actividades al cumplimiento de sus fines educativos en el país, gozará de la exoneración del impuesto a la renta, siempre que cumpla con los demás requisitos señalados en el inciso b) del artículo 19° de la LIR.

## **CONCLUSIONES:**

1. El aporte al Seguro de Salud correspondiente a los trabajadores del sector agrario que perciban la remuneración diaria a que se refiere el inciso a) del numeral 7.2 del artículo 7° de la Ley N.° 27360, se debe determinar aplicando la tasa del 4% sobre el total de la remuneración que en el mes le abone su empleador, no habiéndose previsto respecto de aquellos la entrega de la CTS ni de las gratificaciones por fiestas patrias y navidad.
2. Los centros educativos y culturales reconocidos por el Ministerio de Educación, universidades, asociaciones y fundaciones que hubieren sido designados por la Resolución de Superintendencia N.° 203-2015/SUNAT como emisores electrónicos del SEE podrán seguir emitiendo, a partir del 1.12.2016, los documentos autorizados a que se refiere el inciso b) del numeral 6.3 del artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago por sus actividades no gravadas con tributos administrados por la SUNAT.
3. En caso que en el marco de un contrato de arrendamiento financiero vehicular, la empresa locadora traslade al arrendatario un monto equivalente al del Impuesto al Patrimonio Vehicular que hubiere pagado respecto del vehículo materia de dicho contrato, se deberá aplicar el IGV sobre tal importe.



4. La universidad privada organizada como una asociación sin fines de lucro, que realiza venta de bienes y prestación de servicios (tanto a sus alumnos como al público en general), como parte de sus programas de aplicación profesional, destinando los ingresos generados por tales actividades al cumplimiento de sus fines educativos en el país, gozará de la exoneración del impuesto a la renta, siempre que cumpla con los demás requisitos señalados en el inciso b) del artículo 19° de la LIR.

Lima, 31 AGO. 2016

**ENRIQUE PINTADO ESPINOZA**  
**Intendente Nacional**  
**INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA**  
**SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE**  
**DESARROLLO ESTRATÉGICO**

nmc/czh/azm

CT0424-2016  
CT0425-2016  
CT0426-2016  
CT0428-2016

SECTOR AGRARIO: Aportes a la seguridad social.  
COMPROBANTES DE PAGO ELECTRONICOS: Documentos autorizados.  
IGV: Retribución de servicio  
IMPUESTO A LA RENTA: Exoneración a universidades constituidas como asociaciones sin fines de lucro