INFORME N.° 108 -2020-SUNAT/7T0000

MATERIA:

En relación con la Ley N.° 30309, Ley que promueve la Investigación Científica, Desarrollo Tecnológico e Innovación Tecnológica (en adelante, I+D+i), se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Se encuentran gravados con el Impuesto General a las Ventas los servicios que prestan las universidades a terceros a través de sus centros de I+D+i?

2. En el caso que se produzca la enajenación del resultado de un proyecto en el mismo ejercicio en que ha sido calificado por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología (CONCYTEC) como de I+D+i ¿los gastos incurridos en su desarrollo podrán ser deducidos con el beneficio previsto en la citada ley?

BASE LEGAL:

- Constitución Política del Perú, promulgada el 29.12.1993, publicada el 30.12.1993 y normas modificatorias.

- Ley N.° 30220, Ley Universitaria, publicada el 9.7.2014 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.° 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, "Ley del IGV").

- Decreto Supremo N.° 046-97-EF, que aprueba la relación de bienes y servicios inafectos al pago del IGV y de derechos arancelarios por parte de las instituciones educativas particulares o públicas, publicado el 30.4.1997 y normas modificatorias.

- Ley N.° 30309, Ley que promueve la investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación tecnológica, publicada el 13.3.2015 y norma modificatoria.

  Reglamento de la Ley N.° 30309, aprobado por el Decreto Supremo N.° 188-2015-EF, publicado el 12.7.2015 y normas modificatorias.

- 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, "LIR").

ANÁLISIS:

1. En relación con la primera consulta, el artículo 19 de la Constitución Política del Perú dispone que las universidades, institutos superiores y otros centros educativos, gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural.

A su vez, el artículo 117 de la Ley Universitaria señala que la universidad goza de inafectación de impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural([1]); la cual, en ningún caso incluye a las personas naturales o jurídicas que, bajo cualquier condición, modalidad o grado, les prestan servicios a las universidades privadas, ni los ingresos generados por actividades ni los gastos no relacionados con el quehacer educativo.

De otro lado, el primer párrafo del inciso g) el artículo 2 de la Ley del IGV señala que la transferencia o importación de bienes y la prestación de servicios que efectúen las instituciones educativas públicas o particulares exclusivamente para sus fines propios no está gravada con el Impuesto General a las Ventas (IGV). Agrega el inciso que, mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas y el Ministro de Educación, se aprobará la relación de bienes y servicios inafectos al pago del IGV.

En ese sentido, el Anexo I del Decreto Supremo N.° 046-97-EF, identifica los bienes y servicios que se encuentran inafectos al IGV, entre los que se encuentran:

- Los servicios educativos vinculados a la preparación inicial, primaria, secundaria, superior, especial, ocupacional, entre otros, los cuales incluyen cualquier otro concepto cobrado por el servicio educativo.

- Actividades de bibliotecas, hemerotecas, archivos, museos, cursos, seminarios, exposiciones, conferencias y otras actividades educativas complementarias al servicio de enseñanza.

Como se puede apreciar de las normas antes citadas, las instituciones educativas, entre las que se encuentran las universidades, gozan de la inafectación de todo impuesto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural; por lo que, en materia de IGV, se ha establecido que se encuentran inafectos de este impuesto, entre otros, cualquier concepto cobrado por el servicio educativo que dichas instituciones brindan, así como por otras actividades educativas complementarias al servicio de enseñanza([2]).

2. Ahora bien, corresponde determinar si los servicios que prestan las universidades a terceros mediante sus centros de I+D+i, constituyen servicios educativos, actividades educativas complementarias al servicio de enseñanza o si los mismos tienen una naturaleza distinta.

---

[1] De acuerdo con el numeral 6.5 del artículo 6 de la Ley Universitaria, uno de los fines de la universidad consiste en realizar y promover la investigación científica, tecnológica y humanística la creación intelectual y artística.

[2] Al respecto, es pertinente añadir que el Tribunal Constitucional, en los fundamentos 38 y 39 de la Sentencia recaída sobre el Expediente N.° 8391-2006-PA/TC, ha señalado que: *"38. El legislador constitucional ha previsto un incentivo a fin de promover la educación, el cual resulta ser la inafectación de impuestos a los bienes, actividades y servicios propios de la finalidad educativa y cultural. Ello implicaría que sus recursos se destinen únicamente a la finalidad educativa y cultural, y que no se vean afectados con la imposición de un tributo. Sin embargo, respecto de este punto debemos ser bastante cuidadosos puesto que va a haber ocasiones en los que sí deba gravarse con impuestos por no estar dentro de su finalidad educativa y cultural, por ello, somos de la consideración que esta situación tendrá que evaluarse en cada caso en concreto. 39. Tanto el IGV como el IPM tienen la calidad de impuestos, se entiende que los mismos se encontrarían dentro del supuesto de inafectación previsto por el artículo 19° de la Constitución Política, siempre y cuando dichos tributos pretendan gravar bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural, lo que, como se ha mencionado, ya deben ser analizados en cada caso en concreto (…)"*. Criterio similar ha sido vertido en la Sentencia recaída sobre el Expediente N.° 7533-2006-PA/TC.

Al respecto, cabe indicar que de acuerdo con lo previsto en el inciso a.3) del artículo 37 de la LIR, se entiende por proyectos de I+D+i, lo siguiente:

i. Investigación científica: es todo aquel estudio original y planificado que tiene como finalidad obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos, la que puede ser básica o aplicada.

ii. Desarrollo tecnológico: es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

iii. Innovación tecnológica: es la interacción entre las oportunidades del mercado y el conocimiento base de la empresa y sus capacidades, implica la creación, desarrollo, uso y difusión de un nuevo producto, proceso o servicio y los cambios tecnológicos significativos de los mismos.

Por su parte, el artículo 54 de la Ley Universitaria establece que las universidades pueden constituir centros de producción de bienes y servicios que están relacionados con sus especialidades, áreas académicas o trabajos de investigación. La utilidad resultante de dichas actividades constituye recurso de la universidad y se destina prioritariamente a la investigación para el cumplimiento de sus fines.

Sobre el particular, la Superintendencia Nacional de Educación Superior Universitaria (SUNEDU), a través del Informe N.° 274-2020-SUNEDU-03-06, señala que la Ley Universitaria no ha establecido el concepto de centro de producción, por lo que cada universidad deberá definir en su normativa interna: la autoridad competente para su creación, su objeto, la normativa interna que regula sus actividades, los mecanismos para garantizar el uso adecuado de las utilidades resultantes de sus actividades y el procedimiento para la adquisición de los bienes.

De otro lado, la SUNEDU sostiene que los fines de la universidad o de la educación universitaria, previstos en la Constitución Política del Perú y en la Ley Universitaria, *"constituyen pautas respecto a las actividades que pueden desarrollar las casas superiores de estudios, pero no otorgan por sí mismos, un beneficio en particular",* precisando que es el artículo 19 de la Constitución Política del Perú, recogido en el artículo 117 de la Ley Universitaria, la norma que desarrolla un régimen tributario especial, por lo que la pauta para evaluar qué bienes, actividades o servicios de las universidades pueden eventualmente estar inafectos, sería verificar su relación con la finalidad educativa y cultural.

En ese sentido, agrega que, "*debido a que la educación es el derecho fundamental que se busca promover con el régimen tributario (…) corresponde (…) que la autoridad competente analice en cada caso concreto, si el bien, actividad o servicios de las universidades debe o no estar gravado con algún impuesto cuando se destinen únicamente a la finalidad educativa y cultural*".

En relación con ello, cabe mencionar que esta Administración Tributaria ha señalado([3]) que, "*las Universidades, los Centros Educativos y los Centros Culturales están inafectos al Impuesto General a las Ventas por las operaciones de venta de bienes, prestación de servicios y/o importación de bienes, que efectúen exclusivamente como consecuencia de la realización de sus fines propios; estando gravadas dichas operaciones cuando se realicen como consecuencia de actividades que no correspondan al desarrollo de sus actividades educativas y culturales*".

En ese sentido, se debe entender que la prestación de servicios a terceros que realicen las universidades se encuentra inafecta del IGV en tanto se trate de servicios comprendidos en el Anexo I del Decreto Supremo N.° 046-97-EF y se vinculen exclusivamente a sus fines educativos o culturales, por lo que para determinar si corresponde o no la inafectación es necesario evaluar cada caso en concreto, por ende, no es posible establecer una definición general para tales propósitos.

En consecuencia, para establecer si los servicios que prestan las universidades a terceros a través de sus centros de I+D+i, están gravados con el IGV, se debe determinar si estos se encuentran o no destinados exclusivamente a la finalidad educativa y cultural de las universidades, lo cual deberá analizarse según las características de cada caso en concreto.

3. En relación con la segunda consulta, el inciso a) del artículo 1 de la Ley N.° 30309 señala que los contribuyentes cuyos ingresos netos no superen 2300 Unidades Impositivas Tributarias (UIT) y que efectúen gastos en proyectos de I+D+i, vinculados o no al giro de negocio de la empresa, que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 3 de la misma ley, pueden acceder a las siguientes deducciones([4]):

   (i) 215%, si el proyecto es realizado directamente por el contribuyente o mediante centros de I+D+i domiciliados en el país.

   (ii) 175%, si el proyecto es realizado mediante centros de I+D+i no domiciliados en el país.

   Asimismo, el inciso b) del artículo 1 de la citada ley indica que los contribuyentes cuyos ingresos netos superen 2300 UIT y que efectúen gastos en proyectos de I+D+i, vinculados o no al giro de negocio de la empresa, que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 3 de la ley, pueden acceder a las siguientes deducciones:

   (i) 175%, si el proyecto es realizado directamente por el contribuyente o mediante centros de I+D+i domiciliados en el país.

---

[3] En la Directiva N.° 006-95/SUNAT, publicada el 24.11.1995, disponible en el portal institucional en la siguiente ruta: http://www.sunat.gob.pe/legislacion/direc/1995/006.htm.

[4] Siempre que no excedan los límites establecidos para tal efecto en el artículo 6° de la Ley N.° 30309, el cual dispone que la deducción adicional de 50%, 75% o 115% no puede exceder en cada caso el límite anual de 500 UIT.
Añade este artículo que mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se establece anualmente el monto máximo total que las empresas que se acojan a este beneficio pueden deducir en conjunto en cada ejercicio, en función al tamaño de la empresa.

(ii) 150%, si el proyecto es realizado mediante centros de I+D+i no domiciliados en el país.

De otro lado, conforme a lo señalado por el artículo 3 de la referida ley, para tener derecho a la deducción adicional deben cumplirse los siguientes requisitos:

a) Los proyectos de I+D+i deben ser calificados como tales, por las entidades públicas o privadas que, atendiendo a la naturaleza del proyecto establezca el reglamento de la citada ley([5]).

b) El proyecto debe ser realizado directamente por el contribuyente o mediante centros de I+D+i, que deben estar autorizados para realizar los proyectos por alguna de las entidades que establezca el citado reglamento.

c) Los contribuyentes que accedan a este beneficio deberán llevar cuentas de control por cada proyecto, las que deben estar debidamente sustentadas.

d) El resultado del proyecto de desarrollo tecnológico o innovación tecnológica debe ser registrado en el Instituto Nacional de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (Indecopi), de corresponder.

Por su parte, el artículo 5 de la Ley N.° 30309 dispone que la deducción de los gastos en proyectos de I+D+i se efectuará a partir del ejercicio en el que se obtenga la calificación([6]), **conforme se vayan produciendo**, de acuerdo con lo que se establezca en el reglamento.

Al respecto, el artículo 9 del Reglamento de la Ley N.° 30309 establece que constituyen gastos de I+D+i aquellos que se encuentren directamente asociados al desarrollo del proyecto, incluyendo la depreciación o amortización de los bienes afectados a dichas actividades. Agrega el artículo 10 del referido reglamento que para la deducción de los gastos en proyectos de I+D+i se entenderá que los **gastos se producen en el ejercicio en el que devenguen**, salvo que formen parte del costo de un proyecto que implique el reconocimiento de un activo intangible en cuyo caso se entenderá que estos se producen en el ejercicio en el que se desembolsen; y que tratándose de activos fijos utilizados en los proyectos se aplicarán las reglas de depreciación establecidas en la LIR y su reglamento.

De las normas citadas fluye que la deducción de los gastos en proyectos de I+D+i se efectuará, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3 de la Ley N.° 30309, a partir del ejercicio en el que se obtenga la calificación por CONCYTEC y en el ejercicio en el que se devenguen; salvo que:

a) Formen parte del costo de un proyecto que implique el reconocimiento de un activo intangible, en cuyo caso se entenderá que estos gastos se producen en el ejercicio en el que se desembolsen.

---

[5] De conformidad con el artículo 3 del Reglamento de la Ley N.° 30309, el proyecto será calificado como de I+D+i por el CONCYTEC.

[6] Cabe precisar que de acuerdo con el artículo 4 de la Ley N.° 30309, las entidades públicas o privadas que otorguen la calificación del proyecto y autoricen al contribuyente o a los referidos centros deben fiscalizar la ejecución de los proyectos de I+D+i, así como informar los resultados de dicha fiscalización a la SUNAT, en la forma, plazo y condiciones de acuerdo con lo que establezca el reglamento.

b) Se trate de activos fijos utilizados en los proyectos, en cuyo caso se aplicarán las reglas de depreciación establecidas en la LIR y su Reglamento.

Asimismo, se advierte que la deducción adicional de los gastos en proyectos de I+D+i no está condicionada a que el contribuyente mantenga la propiedad del resultado del proyecto durante el ejercicio en que obtuvo la calificación por CONCYTEC.

En ese sentido, a los gastos incurridos en un proyecto calificado por el CONCYTEC como desarrollo tecnológico, se les aplicará la deducción adicional a que hace referencia la Ley N.° 30309, en el ejercicio de su calificación y conforme se devenguen, aun cuando el resultado del proyecto sea enajenado en el referido ejercicio.

CONCLUSIONES:

1. Para establecer si los servicios que prestan las universidades a terceros a través de sus centros de I+D+i, están gravados con el IGV, se debe determinar si estos se encuentran o no vinculados exclusivamente a la finalidad educativa y cultural de las universidades, lo cual deberá analizarse según las características de cada caso en concreto.

2. Los gastos incurridos en un proyecto calificado por el CONCYTEC como desarrollo tecnológico podrán ser deducidos con el beneficio adicional previsto en la Ley N.° 30309, en el ejercicio de su calificación y conforme se devenguen, aun cuando el resultado del proyecto sea enajenado en el referido ejercicio.

Lima, 30 de octubre de 2020

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

amf
CT00771-2018
CT00784-2018
IGV – Inafectación a universidades.
IMPUESTO A LA RENTA – Beneficio tributario de deducción adicional otorgado por la Ley N.° 30309.