

INFORME N.º 0176-2015-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se consulta en qué momento nace la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas (IGV) a cargo del concesionario, tratándose de contratos de concesión cofinanciados por el Estado, en los que la obligación de pago por parte del concedente se acredita con los Certificados de Reconocimiento de Derechos sobre el Pago Anual por Obras (CRPAO) emitidos con vencimientos a futuro, los cuales fueron vendidos a terceros por el concesionario antes de su vencimiento.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, 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 029-94-EF, publicado el 29.3.1994 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la Ley del IGV).
- Texto Único Ordenado de las normas con rango de ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, aprobado por Decreto Supremo N.º 059-96-PCM, publicado el 27.12.1996 y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley de Concesiones).
- Reglamento del Texto Único Ordenado de las normas con rango de ley que regulan la entrega en concesión al Sector Privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, aprobado por Decreto Supremo N.º 060-96-PCM, publicado el 28.12.1996 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento del TUO de la Ley de Concesiones).
- Decreto Supremo N.º 108-2006-EF, que dicta normas relativas al Reglamento del Texto Único Ordenado de las normas con rango de ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos respecto a la naturaleza de las concesiones y el cofinanciamiento del Estado, publicado el 11.7.2006.
- Resolución Ministerial N.º 496-2007-EF/75, que establece disposiciones sobre la cuantificación y registro de los pasivos firmes y contingentes cuantificables, así como de los ingresos que se derivan de los contratos suscritos en el marco de los procesos de promoción de la inversión privada y concesiones, publicada el 23.8.2007, y derogada por la Primera Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Supremo N.º 146-2008-EF, publicado el 9.12.2008.

ANÁLISIS:

1. Conforme a lo dispuesto por el artículo 3º del Reglamento del TUO de la Ley de Concesiones, se entiende por Concesión al acto administrativo por el cual el Estado otorga a personas jurídicas nacionales o extranjeras la ejecución y

explotación de determinadas obras públicas de infraestructura o la prestación de determinados servicios públicos, aprobados previamente por la PROMCEPRI⁽¹⁾, por un plazo establecido.

Según el inciso c) del artículo 14° del TUO de la Ley de Concesiones, la concesión podrá otorgarse, entre otras, bajo la modalidad Cofinanciada por el Estado, con una entrega inicial durante la etapa de construcción o con entregas en la etapa de la explotación, reintegrables o no.

Por otra parte, el artículo 35° del citado TUO señala que el concesionario percibirá como compensación por las obras y servicios que explote, la tarifa, precio, peaje, u otro sistema de recuperación de la inversión establecido, así como los beneficios adicionales expresamente convenidos en el contrato tales como concesiones para servicios turísticos, autoservicios, publicidad y otros. Añade este artículo que el contrato de concesión establecerá en su caso, los mecanismos que aseguren al concesionario la percepción de los ingresos por tarifas, precios, peajes u otros sistemas de recuperación de las inversiones, de acuerdo con la naturaleza de la concesión.

En similar sentido, el artículo 2° del Decreto Supremo N.° 108-2006-EF prevé que el Concesionario percibirá como contraprestación por el servicio público a ser prestado, una retribución que puede consistir en:

- a) Tarifas, peajes, precio, entre otros, a ser cobrados a los usuarios finales, y/o, de no ser suficientes;
- b) Un cofinanciamiento que consiste en un pago total o parcial a cargo del Concedente, que puede provenir de cualquier fuente que no tenga un destino específico previsto por ley, para cubrir las inversiones y/o la operación y mantenimiento, a ser entregado mediante una suma única periódica, y/o
- c) Cualquier otra modalidad de contraprestación acordada por las partes.

A su vez, el artículo 3° del referido decreto supremo señala que en el caso de concesiones cofinanciadas por el Estado, a que se refiere el inciso c) del artículo 14° del TUO de la Ley de Concesiones, los montos que perciba el concesionario por la ejecución y explotación de la obra y/o prestación del servicio constituyen el sistema de recuperación de la inversión y/o de los costos o gastos de operación y mantenimiento efectuados; por lo tanto, la retribución económica por el servicio prestado por el concesionario.

Como puede apreciarse de las normas citadas, mediante un contrato de concesión el Estado otorga la ejecución y explotación temporal de obras públicas de infraestructura y/o la prestación de servicios públicos a un concesionario, siendo que en el caso de las concesiones otorgadas bajo la modalidad del cofinanciamiento, los montos que percibe el concesionario del concedente constituyen el sistema de recuperación de la inversión y/o de los

¹ Comisión de Promoción de Concesiones Privadas.

Cabe indicar que con la Ley N.° 27750, publicada el 8.6.2002, se crea la Comisión de Promoción de la Inversión Privada (PROINVERSION) que asume las funciones de la PROMCEPRI; posteriormente, mediante Ley N.° 28488, publicada el 11.4.2005, se modifica la denominación de esta entidad a Agencia de Promoción de la Inversión Privada – PROINVERSION.

costos o gastos de operación y mantenimiento, que en buena cuenta retribuyen los servicios prestados por el concesionario.

2. Por su parte, el inciso c.1 del artículo 3° de la Resolución Ministerial N.° 496-2007-EF/75 disponía que la cuota periódica que tiene como finalidad retribuir la inversión en que incurre el concesionario se denomina Pago Anual por Obras (PAO).

Asimismo, el inciso d) del artículo 3° de la mencionada resolución definía al Certificado de Reconocimiento de Derechos sobre el PAO (CRPAO) como el documento que acredita la obligación directa, general, incondicional e irrevocable del concedente de pagar el monto establecido en dicho certificado en los plazos establecidos.

En cuanto a la finalidad de los CRPAO, es del caso indicar que su emisión tuvo como objetivo principal facilitar al inversionista privado el acceso a nuevas fuentes de financiamiento que invierten a mayores plazos, exigen menores rendimientos, como el mercado de capitales, y promueven la desintermediación financiera⁽²⁾.

Fluye de lo anterior que la cuota periódica que tiene como finalidad retribuir la inversión en que incurre el concesionario se denominó Pago Anual por Obras (PAO), y que los CRPAO emitidos son un instrumento representativo de una parte de ese PAO, el cual se hallaba representado en un certificado en el que consta el monto a pagar y la fecha de vencimiento del pago.

3. Ahora bien, en lo que se refiere a la obligación tributaria por concepto del IGV, en el Informe N.° 153-2008-SUNAT/2B0000⁽³⁾ se ha señalado que, teniendo en cuenta que el cofinanciamiento otorgado por el Estado es una contraprestación por los servicios prestados por el concesionario y que la misma constituye renta de tercera categoría, dicho concepto se encuentra gravado con el IGV⁽⁴⁾.

Respecto del nacimiento de dicha obligación tributaria, cabe señalar que el inciso c) del artículo 4° del TULO de la Ley del IGV establece que, en la prestación de servicios, la obligación tributaria se origina en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento⁽⁵⁾ o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero.

² BRAVO ORELLANA, Sergio. En Carretera interoceánica Sur del Perú Retos e Innovación. Pág. 83. http://publicaciones.caf.com/media/34441/carretera_interoceánica.pdf.

³ Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>).

⁴ Para efecto de dicho informe se consideró lo expresado por la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) en el Informe N.° 265-2006-EF/66.01, en el sentido que, dado que la concesión implica la explotación del servicio, la actividad del concesionario importaría una prestación de hacer para todo efecto tributario, sin perjuicio que para ello deba ejecutar la construcción, reparación y/o ampliación de una obra de manera previa (el subrayado es nuestro).

⁵ El inciso d) del numeral 1 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del IGV dispone que se entiende por "fecha en que se emita el comprobante de pago", la fecha en que, de acuerdo al Reglamento de Comprobantes del Pago, éste debe ser emitido o se emita, lo que ocurra primero.

Al respecto, el numeral 5 del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.° 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999 y normas modificatorias, establece que tratándose de la prestación de servicios, incluyendo el arrendamiento y arrendamiento financiero, los comprobantes de pago deberán ser emitidos y otorgados, cuando alguno de los siguientes supuestos ocurra primero:

- a) La culminación del servicio.

En relación con este último supuesto, conforme al inciso c) del numeral 1 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del IGV, se entiende por "fecha en que se percibe un ingreso o retribución", la de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito; lo que ocurra primero.

Pues bien, en el caso materia de consulta la retribución de la operación está dada por los montos que percibe el concesionario por la prestación del servicio, siendo específicamente el PAO la cuota periódica que tiene como finalidad retribuir la inversión en que incurre el concesionario, y el CRPAO el instrumento representativo, es decir el certificado en el cual consta el monto a pagar y la fecha de vencimiento del pago.

A partir de ello, y a efectos de determinar si con ocasión de la transferencia de los CRPAO⁽⁶⁾, puede entenderse que la empresa concesionaria ha percibido la retribución que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria del IGV por concepto de la prestación de sus servicios, se solicitó la opinión técnica del MEF, el cual, en el Informe N.º 213-2015-EF/68.01 ha indicado que según lo señalado por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones, participante en los contratos de concesión en calidad de concedente, *"El CRPAO constituye un reconocimiento de derechos sobre el PAO y representa la obligación de pago del Estado. Dicha obligación se hará efectiva con el pago que realice el Estado en la cuenta del fideicomiso constituido por el Concesionario⁽⁷⁾, conforme a las obligaciones estipuladas en el Contrato de Concesión, en las fechas que indique el CRPAO"*.

Añade que *"(...) el pago que realiza el Estado es siempre al concesionario, este es el acreedor del pago aun cuando haya transferido el CRPAO a un tercero, no implicando esa transferencia una cesión de créditos sino tan solo un mecanismo para que, en base al compromiso de pago del Estado, el Concesionario obtenga financiamiento de terceros que, luego, cancele a través del fideicomiso (...)"*.

Por lo tanto, quien resulta ser acreedor del Estado en el supuesto bajo análisis es la empresa concesionaria y no el tenedor del CRPAO⁽⁸⁾, siendo que el pago por parte del Estado se hace efectivo al concesionario recién en las fechas estipuladas en el contrato de concesión.

En consecuencia, toda vez que hacer efectivo algo supone "pagar o cobrar una cantidad, un crédito o un documento"⁽⁹⁾, se puede afirmar que, en

b) La percepción de la retribución, parcial o total, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto percibido.

c) El vencimiento del plazo o de cada uno de los plazos fijados o convenidos para el pago del servicio, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto que corresponda a cada vencimiento.

⁶ Efectuada en fecha anterior al vencimiento del plazo previsto para su pago por parte del Estado.

⁷ Según se agrega *"(...) dicho fideicomiso es constituido por el Concesionario con el objeto de canalizar y administrar los recursos de la Concesión, entre otros el PAO, y garantizar el adecuado y oportuno cumplimiento de las obligaciones establecidas en el contrato de concesión"*.

⁸ De quien el concesionario obtiene un financiamiento producto de una operación distinta al de la concesión cofinanciada.

⁹ Diccionario de la Real Academia Española (<http://lema.rae.es/drae/?val=efectivo>).

general, el importe recibido por el concesionario con ocasión de la “transferencia” de los CRPAO no implica que se estén haciendo efectivos estos, por cuanto dicho concesionario se mantiene como acreedor del Estado (y no el tenedor del CRPAO), y ello evidencia que el documento en cuestión no se ha hecho efectivo⁽¹⁰⁾.

4. De acuerdo con lo expuesto, la obligación tributaria del IGV nace en la fecha en que se emita el comprobante de pago, en que culmine el servicio, en la de vencimiento del plazo para el pago de cada CRPAO, señalada en ese mismo documento, o en la de percepción de la retribución, entendiéndose por tal la de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, lo que ocurra primero.

CONCLUSIÓN:

Tratándose de contratos de concesión cofinanciados por el Estado en los que la obligación de pago por parte del concedente se acredita con la emisión de CRPAO con vencimientos a futuro, los cuales fueron vendidos a terceros por el concesionario antes de su vencimiento, la obligación tributaria del IGV nace en la fecha en que se emita el comprobante de pago, en que culmine el servicio, en la de vencimiento del plazo para el pago de cada CRPAO, señalada en ese mismo documento, o en la de percepción de la retribución, entendiéndose por tal la de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, lo que ocurra primero.

Lima, 10 DIC. 2015

**ORIGINAL FIRMADO POR
ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional (e)
Intendencia Nacional Jurídica
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATÉGICO**

mfc
A0294-D14
IGV: Nacimiento de la obligación tributaria

¹⁰ No obstante, en tanto los conceptos y características de los CRPAO dependen del contrato de concesión respectivo, el criterio expuesto deberá considerarse según cada contrato en particular.