

**INFORME N.º 086-2018-SUNAT/7T0000****MATERIA:**

Se consulta si el importe equivalente al Aporte por Regulación al Organismo Supervisor de la Inversión en Infraestructura de Transporte de Uso Público (OSITRAN) pagado por el concedente a favor del concesionario como parte de la retribución por el servicio de conservación vial de emergencia de la infraestructura vial, otorgada en concesión durante la vigencia del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley que regula la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 059-96-PCM<sup>(1)</sup>, debe formar parte de la base imponible para el cálculo del Impuesto General a las Ventas (IGV) en la facturación realizada por el concesionario hacia el concedente.

**BASE LEGAL:**

- TUO 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).
- TUO 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 el Decreto Supremo N.º 059-96-PCM, publicado el 27.12.1996 y normas modificatorias (en adelante, Ley de Concesiones).
- Reglamento del TUO 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 el Decreto Supremo N.º 060-96-PCM, publicado el 28.12.1996 y norma modificatoria (en adelante, Reglamento de la Ley de Concesiones).
- Decreto Supremo N.º 108-2006-EF, mediante el cual se dictan normas relativas al Reglamento del TUO 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 cofinanciamiento del Estado, publicado el 11.7.2006.
- Ley N.º 27332, Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los Servicios Públicos, publicada el 29.7.2000 y normas modificatorias.

---

<sup>1</sup> TUO derogado mediante la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N.º 1124, Decreto Legislativo del Marco de Promoción de la Inversión Privada mediante Asociaciones Público Privadas y Proyectos en Activos, publicado el 25.9.2015, excepto el primer y segundo párrafo del artículo 19º y el artículo 22º.

- Ley N.º 26917, Ley de Supervisión de la Inversión Privada en Infraestructura de Transporte de Uso Público y Promoción de los Servicios de Transporte Aéreo, publicada el 23.1.2018 y normas modificatorias.

## **ANÁLISIS:**

1. El artículo 3º del Reglamento de la Ley de Concesiones, señalaba que 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<sup>(2)</sup>, por un plazo establecido. Se entiende por ejecución de la obra su construcción, reparación y/o ampliación.

Agregaba la precitada norma que la explotación de la obra o la prestación del servicio comprende, entre otros, la prestación del servicio básico y los servicios complementarios para los que fue entregada la concesión, de acuerdo a las condiciones establecidas en el contrato.

De otro lado, el artículo 14º de la Ley de Concesiones establecía que la concesión podrá otorgarse:

- a) A título oneroso, imponiendo al concesionario una contribución determinada en dinero o una participación sobre sus beneficios a favor del Estado;
- b) A título gratuito;
- c) Cofinanciada por el Estado, con una entrega inicial durante la etapa de construcción o con entregas en la etapa de explotación, reintegrables o no; o,
- d) Mixta, cuando concurran más de una de las modalidades antes señaladas.

Adicionalmente, el artículo 35º de la citada ley señalaba 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. Añadía este artículo que el contrato de concesión establecerá en su caso, los mecanismos que aseguren al

---

<sup>2</sup> Comisión de Promoción de Concesiones Privadas (PROMCEPRI). Al respecto, cabe precisar que mediante Decreto Legislativo N.º 674, publicado el 27.9.1991 y normas modificatorias, se creó la Comisión de Promoción de la Inversión Privada (COPRI), que asumió las funciones, atribuciones y competencias otorgadas a la PROMCEPRI. Posteriormente, mediante Ley N.º 27750, publicada el 8.6.2002, se modificó la denominación de esta entidad por Comisión de Promoción de la Inversión Privada PROINVERSION, la que a su vez fue modificada como Agencia de Promoción de la Inversión Privada – PROINVERSION, conforme lo dispuesto en la Ley N.º 28488, publicada el 11.4.2005.

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 señalaba 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 citado decreto indicaba que en el caso de concesiones cofinanciadas por el Estado, a que se refería el inciso c) del artículo 14° 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 que, componen la retribución económica por el servicio prestado por el concesionario.

Así pues, en el marco de las normas antes citadas, a través del contrato de concesión el Estado otorga a las personas jurídicas nacionales o extranjeras la titularidad para la ejecución y explotación de determinadas obras públicas de infraestructura o la prestación de determinados servicios públicos, pudiendo establecerse como contraprestación para el concesionario, cualquiera de los mecanismos antes señalados.

En este contexto, cualquier contraprestación estipulada a favor del concesionario, que tenga por finalidad recuperar la inversión y/o los costos o gastos de operación y mantenimiento de la concesión, constituye la retribución económica por las obras y/o servicios prestados por éste.

2. Por otro lado, en cuanto al Aporte por Regulación a OSITRAN<sup>(3)</sup>, el artículo 10° de la Ley N.° 27332 señala que los Organismos Reguladores recaudarán de las empresas y entidades bajo su ámbito, un Aporte por Regulación, el cual no podrá exceder del 1% (uno por ciento) del valor de la facturación anual, deducido el IGV y el Impuesto de Promoción Municipal, de las

---

<sup>3</sup> El aporte por regulación es un tributo de la especie contribución, conforme lo ha desarrollado el Tribunal Fiscal en la Resolución de Observancia Obligatoria N.° 00416-1-2009 (disponible en [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2009/1/2009\\_1\\_00416.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/1/2009_1_00416.pdf)). La naturaleza tributaria del Aporte por Regulación también ha sido reconocida por el Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los Expedientes N.°s 3303-2003-AA/TC y 1520-2004-AA/TC (disponibles en portal web: [www.tc.gob.pe](http://www.tc.gob.pe)).

empresas bajo su ámbito; y, que dicho aporte será fijado, en cada caso, mediante Decreto Supremo aprobado por el Consejo de Ministros, refrendado por el Presidente del Consejo de Ministros y el Ministro de Economía y Finanzas.

Por su parte, el artículo 4° de la Ley N.° 26917 dispone que OSITRAN ejerce su competencia sobre las entidades prestadoras que explotan infraestructura nacional de transporte de uso público.

Agrega el numeral 3.2 del artículo 3° de la citada ley, que se entiende por entidades prestadoras a aquellas empresas o grupo de empresas, públicas o privadas que realizan actividades de explotación de infraestructura de transporte de uso público; y, por infraestructura nacional de transporte de uso público a la infraestructura aeroportuaria, portuaria, férrea, red vial nacional y regional y otras infraestructuras públicas de transporte.

Conforme con las precitadas normas, las empresas titulares de concesiones de infraestructura vial nacional y regional, otorgadas al amparo de la Ley de Concesiones, califican como entidades prestadoras bajo el ámbito de competencia de OSITRAN y, por tanto, son sujetos pasivos del Aporte por Regulación a dicho organismo regulador<sup>(4)</sup>.

En tal sentido, siendo el Aporte por Regulación a OSITRAN una obligación tributaria a cargo del concesionario, la retribución de un monto equivalente a esta contribución que efectúe el concedente a favor del concesionario, constituirá una mayor retribución por las obras y/o servicios prestados por éste, conforme lo hemos expuesto en el ítem precedente.

3. En lo concerniente al IGV, el artículo 1° de la Ley del IGV establece que se encuentran gravados con este impuesto, entre otras operaciones, la prestación de servicios en el país.

Por su parte, el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° de la misma ley, 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. También se considera retribución o ingreso los montos que se perciban por concepto de arras, depósito o garantía y que superen el límite establecido en el Reglamento.

A su vez, el inciso b) del artículo 13° de la mencionada ley establece que, tratándose de la prestación o utilización de servicios, la base imponible está constituida por el total de la retribución.

---

<sup>4</sup> Acorde con ello, el artículo 9° del Reglamento del Aporte por Regulación a OSITRAN, aprobado por Resolución de Consejo Directivo N.° 064-2015-CD-OSITRAN, publicado el 24.11.2015 y norma modificatoria, dispone que son deudores tributarios de dicha contribución las entidades prestadoras, entendiéndose como tales, de acuerdo al inciso h) del artículo 4° del mismo reglamento, a las empresas o grupos de empresas, públicas o privadas, que tienen la titularidad legal o contractual para realizar actividades de explotación de infraestructura de transporte de uso público o la prestación del servicio público del transporte ferroviario de pasajeros en las vías que forman parte del Sistema Eléctrico de Transporte Masivo de Lima y Callao.

Adicionalmente, el artículo 14° de la misma ley señala que se entiende, entre otros, por retribución por servicios a la suma total que queda obligado a pagar el usuario del servicio. Agrega 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 aun 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. Señala, además, que los gastos realizados por cuenta del usuario del servicio forman parte de la base imponible cuando consten en el respectivo comprobante de pago emitido a nombre de quien preste el servicio.

Ahora bien, en la consulta se plantea el supuesto del pago de un importe equivalente al Aporte por Regulación de OSITRAN, efectuado por el concedente a favor del concesionario, como parte de la retribución por el servicio de conservación vial de emergencia de la infraestructura vial, en el marco de un contrato de concesión suscrito durante la vigencia de la Ley de Concesiones.

Al respecto, los ingresos obtenidos por el concesionario provenientes de los servicios prestados en el marco de un contrato de concesión regulado bajo la Ley de Concesiones<sup>(5)</sup>, califican como renta de tercera categoría<sup>(6)</sup> por tratarse de una actividad empresarial, por lo que tales servicios se encuentran afectos al IGV.

Asimismo, como lo hemos establecido en el ítem precedente, el importe equivalente al Aporte por Regulación a OSITRAN pagado por el concedente a favor del concesionario forma parte del total de la retribución de los servicios prestado por éste.

En ese sentido, en el caso que el concedente retribuya al concesionario con un importe equivalente al Aporte por Regulación a OSITRAN a cargo de este último, con ocasión de la retribución por el servicio de conservación vial de emergencia prestado en el marco de un contrato de concesión bajo la Ley de Concesiones, dicho pago constituye una mayor retribución para el concesionario por el servicio prestado por éste; y, por tanto, integra la base imponible del IGV aplicable a este servicio.

---

<sup>5</sup> En el Informe N.° 265-2006-EF/66.01, la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas opina que la actividad del concesionario importaría una prestación de hacer para todo efecto tributario, sin perjuicio de que para ello deba ejecutar la construcción, reparación y/o ampliación de una obra de manera previa.

<sup>6</sup> De conformidad con el inciso a) del artículo 28° del TUO 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, constituyen rentas de tercera categoría 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.

## **CONCLUSIÓN:**

El importe equivalente al Aporte por Regulación a OSITRAN pagado por el concedente a favor del concesionario como parte de la retribución por el servicio de conservación vial de emergencia de la infraestructura vial, otorgada en concesión durante la vigencia de la Ley de Concesiones, forma parte de la base imponible para el cálculo del IGV correspondiente a dicho servicio.

Lima, 01.OCT.2018

Original firmado por:

**FELIPE EDUARDO IANNACONE SILVA**  
**Intendente Nacional (e)**  
**Intendencia Nacional Jurídico Tributario**  
**SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS**