

MATERIA:

Se efectúan las siguientes consultas vinculadas a la aplicación del Certificado de Inversión Pública Regional y Local (CIPRL), establecido en la Ley N.° 29230 y el Texto Único Actualizado de su Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N.° 248-2009-EF:

- a) La norma ha regulado en el artículo 9° del Reglamento que la relación entre la Empresa Privada y el Gobierno Regional o Local califica como un "contrato de construcción". ¿Esto supone que al momento de registrar la empresa dicho contrato, debe colocarlo como establece el artículo 63° de la Ley que regula el Impuesto a la Renta, aplicando cada uno de los supuestos que derivan de dicha regulación?
- b) Una vez que la Empresa Privada obtiene el CIPRL, ¿constituye un ingreso que se encuentra gravado por el Impuesto a la Renta, así se trate de un documento que sirve para el pago del mismo?
- c) ¿La Empresa Privada deberá emitir algún tipo de documento contra entrega de los CIPRL? Si este fuera el caso, ¿ésta operación estaría gravada por el IGV?
- d) La Empresa Privada que financie el proyecto, ¿podrá utilizar como crédito fiscal lo facturado por la empresa constructora que contrató para la ejecución?
- e) Finalmente, los CIPRL ¿podrán ser utilizados por la Empresa Privada desde el mes de recibidos?



BASE LEGAL:

- 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, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- 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, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta).
- 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, 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 29-94-EF, publicado el 29.3.1994, y normas modificatorias (en adelante, Reglamento del IGV).
- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999, y normas modificatorias.
- Ley N.º 29230, Ley que impulsa la inversión pública regional y local con participación del sector privado, publicada el 13.5.2008, y normas modificatorias.
- Texto Único Actualizado del Reglamento de la Ley que impulsa la Inversión Pública Regional y Local con Participación del Sector Privado, aprobado por el Decreto Supremo N.º 248-2009-EF, publicado el 7.11.2009 (en adelante, Reglamento de la Ley N.º 29230).

ANÁLISIS:

1. A efecto de responder la primera pregunta, se entiende que esta se haya orientada a establecer si la empresa que al amparo de la Ley N.º 29230 celebra un convenio con un gobierno regional o local califica como una empresa de construcción para fines del artículo 63º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.



Al respecto, el artículo 1º de la Ley N.º 29230 indica que el objetivo de la misma es impulsar la ejecución de proyectos de inversión pública de impacto regional y local, con la participación del sector privado, mediante la suscripción de convenios con los gobiernos regionales y locales.

Asimismo, el artículo 2º de dicha ley señala que las empresas privadas que firmen convenios conforme a lo establecido en el artículo 4º⁽¹⁾ de la citada ley, podrán financiar y/o ejecutar proyectos de inversión pública en infraestructura que deberán estar en armonía con las políticas y planes de desarrollo nacional, regional o local.

De acuerdo con la Cuarta Disposición Complementaria y Final de la misma ley, la empresa privada ejecutora de la inversión deberá estar registrada en el Registro de Empresas Ejecutoras de Obras del Consejo Superior de Contrataciones y Adquisiciones del Estado.

Por su parte, el numeral 8.1 del artículo 8º del Reglamento de la Ley N.º 29230 establece que cuando el proyecto involucre la participación de una empresa

¹ Dicho artículo autoriza a los gobiernos regionales y/o locales a firmar convenios de inversión pública regional y local con las empresas seleccionadas para financiar y/o ejecutar uno o más proyectos de inversión.

constructora distinta de la empresa privada, para el cumplimiento de lo dispuesto en la Cuarta Disposición Complementaria y Final citada será suficiente que la empresa constructora se encuentre registrada en el Registro de Empresas Ejecutoras de Obras del Organismo Supervisor de las Contrataciones del Estado – OSCE.

Adicionalmente, el numeral 9.1 del artículo 9° del mismo Reglamento, en relación con el proceso de selección de la empresa privada, dispone que el monto de la inversión referencial será el determinado en el estudio de preinversión con el que se declaró la viabilidad del proyecto a ejecutar, el cual será recogido en la convocatoria y en las bases del proceso de selección y deberá reflejar adecuadamente los requerimientos técnicos solicitados para la ejecución del proyecto. Añade este numeral que el monto indicado en el estudio de preinversión se expresa a precios de mercado, conforme con las disposiciones del Sistema Nacional de Inversión Pública – SNIP⁽²⁾. El referido precio de mercado comprende los impuestos de ley, incluido el Impuesto General a las Ventas, disponiéndose que la relación entre la Empresa Privada y el Gobierno Regional o Gobierno Local generada en aplicación de la Ley N.° 29230 y dicho Reglamento califica como un contrato de construcción.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, las empresas de construcción o similares⁽³⁾, que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un (1) ejercicio gravable podrán acogerse a uno de los siguientes métodos, sin perjuicio de los pagos a cuenta a que se encuentren obligados, en la forma en que establezca el Reglamento:



- a) Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que resulte de aplicar sobre los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio comercial, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de la respectiva obra;
- b) Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que se establezca deduciendo del importe cobrado o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante el ejercicio comercial, los costos correspondientes a tales trabajos; o
- c) Diferir los resultados hasta la total terminación de las obras, cuando éstas, según contrato, deban ejecutarse dentro de un plazo no mayor de tres (3) años, en cuyo caso los impuestos que correspondan se aplicarán sobre la ganancia así determinada, en el ejercicio comercial en que se concluyan las obras, o se recepcionen oficialmente, cuando este requisito deba



² De acuerdo con el artículo 1° de la Ley N.° 27293, publicada el 28.6.2000, el SNIP tiene como finalidad la de optimizar el uso de los recursos públicos destinados a la inversión, mediante el establecimiento de principios, metodologías y normas técnicas relacionadas con las diversas fases del proyecto de inversión.

³ El antepenúltimo párrafo del artículo 36° del Reglamento dispone que se consideran empresas similares a que se refiere el Artículo 63° de la Ley, a las que cuentan con proyectos con alto nivel de riesgo, a ser ejecutado durante más de un ejercicio gravable y cuyo resultado sólo es posible definirlo razonablemente hasta finalizar el Proyecto.

recabarse según las disposiciones vigentes sobre la materia. En caso que la obra se deba terminar o se termine en plazo mayor de tres (3) años, la utilidad será determinada el tercer año conforme a la liquidación del avance de la obra por el trienio y, a partir del cuarto año, siguiendo los métodos a que se refieren los incisos a) y b) de este artículo.

Es importante agregar que el cuarto párrafo de este artículo dispone que el método que se adopte deberá aplicarse uniformemente a todas las obras que ejecute la empresa, y no podrá ser variado sin autorización de la SUNAT, la que determinará a partir de qué año podrá efectuarse el cambio.

De lo anteriormente expuesto, se tiene que los convenios celebrados al amparo de la Ley N.° 29230 entre las empresas privadas y los gobiernos regionales y locales han sido calificados expresamente como contratos de construcción. La ejecución de estos contratos puede ser efectuada directamente por dichas empresas o mediante la contratación de empresas constructoras que se encarguen de la realización de la obra de infraestructura, sin que esto último suponga una alteración de la naturaleza de la relación entre las empresas y los gobiernos regionales y locales.

En cuanto a los métodos previstos en el artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, estos solo pueden ser aplicados por las empresas de construcción (y sus similares) en la determinación de su renta bruta. Si bien el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta no define lo que debe entenderse por *empresas de construcción*, puede inferirse del tenor de dicho artículo que para ser consideradas como tales, las empresas deben tener a la construcción como actividad, en la medida que se hace mención a una pluralidad de contratos de obra⁽⁴⁾.



En tal sentido, no es suficiente con que una empresa privada al amparo de la Ley N.° 29230 celebre un convenio con un gobierno regional o local para que pueda ser considerada como una empresa de construcción para fines del artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aun cuando dicho convenio tenga la naturaleza de un contrato de construcción.

2. En cuanto a la segunda consulta, tal como lo dispone el artículo 6° de la Ley N.° 29230, el CIPRL es un documento que tiene por finalidad la cancelación del monto que invierta la empresa privada en la ejecución de los proyectos de inversión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2° de la citada Ley.

Por su parte, conforme a lo señalado en el inciso a) del artículo 1° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, dicho impuesto grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.



⁴ Del mismo modo, para el caso de las empresas "similares", el artículo 36° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta hace referencia a las empresas que cuentan con una pluralidad de proyectos con alto nivel de riesgo.

Asimismo, el penúltimo párrafo del artículo 3° de dicho cuerpo legal señala que, en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

En ese sentido, es posible afirmar que el hecho mismo de obtener un CIPRL por parte de la empresa privada no está gravado con el Impuesto a la Renta por cuanto no supone la obtención de una renta, ganancia o ingreso sino únicamente el cobro de la acreencia derivada de la ejecución de los proyectos de inversión efectuados en el marco de la Ley N.° 29230.

3. Respecto a la tercera consulta, el numeral 6 del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago señala que en los contratos de construcción deberá otorgarse el comprobante de pago respectivo en la fecha de percepción del ingreso, sea total o parcial y por el monto efectivamente recibido.

Sobre lo antes mencionado, resulta de aplicación lo dispuesto en el numeral 15.1 del artículo 15° del Reglamento de la Ley N.° 29230, el cual dispone que los CIPRL serán emitidos por el monto total invertido por la empresa privada en la ejecución del proyecto o en cada una de las etapas del mismo conforme a lo dispuesto en el convenio. Añade que la entrega de los CIPRL se efectuará a través del respectivo Gobierno Regional y/o Gobierno Local.

De lo expuesto, y considerando que el CIPRL tiene carácter cancelatorio de la acreencia a favor de la empresa privada, se tiene que esta deberá emitir el comprobante de pago por concepto del contrato de construcción ejecutado una vez que le sea entregado el CIPRL respectivo, y por el monto efectivamente recibido.

Por otro lado, respecto a si la operación de entrega del CIPRL se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas (IGV), el artículo 1° del TUO de dicho impuesto señala que el mismo grava:

- a) La venta en el país de bienes muebles;
- b) La prestación o utilización de los servicios en el país;
- c) Los contratos de construcción⁽⁵⁾;
- d) La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos;
- e) La importación de bienes.

⁵ El inciso d) del artículo 3° del TUO de la Ley del IGV define "construcción" a las actividades clasificadas como construcción en la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas.



Al respecto, los convenios celebrados entre la empresa privada y el Gobierno Regional o Local en el marco de la Ley N.° 29230 han sido calificados expresamente como "contratos de construcción", por lo cual la prestación de los inversionistas se encuentra gravada con el IGV, de acuerdo con las normas que regulan dicho impuesto⁽⁶⁾.

Sin embargo, la mera entrega del CIPRL que sirve para cancelar el monto invertido por la Empresa Privada en la ejecución de los proyectos de inversión (y que finalmente es la contraprestación debida) no se encuentra gravada con el IGV, al no constituirse propiamente en una venta de un bien mueble o ser en sí misma una prestación de servicios u otro tipo de operación incluida en el ámbito de aplicación de dicho tributo, sino en un medio de pago de la acreencia a favor de la empresa privada.

4. A fin de absolver la cuarta consulta, es necesario recalcar que a tenor de lo dispuesto en el numeral 9.1 del artículo 9° de la Ley N.° 29230, la relación entre la empresa privada y el gobierno regional o gobierno local, califica como un contrato de construcción y, como tal, se encuentra gravada al amparo del inciso c) del artículo 1° del TUO de la Ley del IGV.

A su vez, el artículo 18° del mencionado TUO señala que el crédito fiscal está constituido por el IGV consignado separadamente en el comprobante de pago que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

Agrega que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los siguientes requisitos⁽⁷⁾:

- a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento.

- b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

⁶ Tal como se ha señalado en el Informe N.° 031-2010-SUNAT/260000, disponible en el Portal SUNAT (www.sunat.gob.pe).

⁷ Sin perjuicio que, para ejercer el derecho a crédito fiscal, deban cumplirse los requisitos formales detallados en el artículo 19° del TUO de la Ley del IGV.



Al respecto, el numeral 1 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV dispone que los bienes, servicios y contratos de construcción que se destinen a operaciones gravadas y cuya adquisición o importación dan derecho a crédito fiscal son:

- a) Los insumos, materias primas, bienes intermedios y servicios afectos, utilizados en la elaboración de los bienes que se producen o en los servicios que se presten.
- b) Los bienes de activo fijo, tales como inmuebles, maquinarias y equipos, así como sus partes, piezas, repuestos y accesorios.
- c) Los bienes adquiridos para ser vendidos.
- d) Otros bienes, servicios y contratos de construcción cuyo uso o consumo sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que su importe sea permitido deducir como gasto o costo de la empresa.

En ese sentido, al existir entre la empresa constructora y la empresa privada que financia el proyecto de inversión una operación que se encuentra afecta al IGV, y a su vez constituir dicha operación costo o gasto para fines del Impuesto a la Renta, se desprende que la empresa privada que financia el proyecto de inversión puede utilizar como crédito fiscal el IGV trasladado por la empresa constructora que contrató para la ejecución del proyecto de inversión.

- 5. Finalmente, en cuanto a la última consulta, debe indicarse que, de acuerdo con el numeral 16.1 del artículo 16° del Reglamento de la Ley N.° 29230, la empresa privada utilizará los CIPRL única y exclusivamente para sus pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta de tercera categoría a su cargo.



El numeral 16.2 del mismo artículo señala que la empresa privada utilizará los CIPRL en el ejercicio corriente hasta por un porcentaje máximo del cincuenta por ciento (50%) del Impuesto a la Renta calculado en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio anterior, presentada a la SUNAT.

Por su parte, el artículo 21° del mencionado Reglamento dispone que la empresa privada suscriptora de un convenio deberá presentar su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior a la SUNAT, diez (10) días hábiles previos a la fecha en que se utilizará los CIPRL en cada ejercicio corriente.



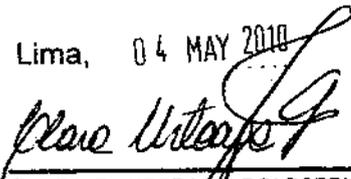
Como se puede apreciar, las normas citadas no han especificado el momento a partir del cual los CIPRL pueden ser usados para el pago de obligaciones tributarias, por lo que debe entenderse que la empresa privada tiene expedito su derecho de uso a partir de la oportunidad en que reciba dichos

documentos, siempre y cuando haya transcurrido el plazo previsto en el artículo 21° del Reglamento de la Ley N.° 29230.

CONCLUSIONES:

1. No es suficiente con que una empresa privada al amparo de la Ley N.° 29230 celebre un convenio con un gobierno regional o local para que pueda ser considerada como una empresa de construcción para fines del artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.
2. El hecho mismo de obtener un CIPRL por parte de la empresa privada no está gravado con el Impuesto a la Renta.
3. La empresa privada deberá emitir el comprobante de pago por concepto del contrato de construcción ejecutado una vez que le sea entregado el CIPRL respectivo y por el monto efectivamente percibido.
4. La mera entrega del CIPRL no se encuentra gravada con el IGV.
5. La empresa privada que financia el proyecto de inversión puede utilizar como crédito fiscal el IGV trasladado por la empresa constructora que contrató para la ejecución del proyecto de inversión.
6. La empresa privada que recibe los CIPRL tiene expedito su derecho de uso a partir de la oportunidad en que reciba dichos documentos, siempre y cuando haya transcurrido el plazo previsto en el artículo 21° del Reglamento de la Ley N.° 29230.

Lima, 04 MAY 2010



CLARA R. URTEAGA GOLDSTEIN
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA



aqca

A0157 D10
IMPUESTO A LA RENTA - IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS: Certificado de Inversión Pública Regional y Local (CIPRL)