

INFORME N.º 098-2011-SUNAT/2B0000

MATERIA:

En relación con el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (SPOT) se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Los contratos de prestación de servicios de conservación vial, convocados y contratados por PROVIAS NACIONAL- MTC, están sujetos al SPOT? De ser afirmativa la respuesta, ¿cuál sería la tasa de detracción aplicable?
2. ¿El servicio de bombeo de concreto premezclado está sujeto al SPOT? De ser afirmativa la respuesta, ¿cuál es el tratamiento de una factura que incluye la venta y el bombeo de concreto premezclado, estaría sujeta al SPOT?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.º 940, referido al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, aprobado por el Decreto Supremo N.º 155-2004-EF, publicado el 14.11.2004, y normas modificatorias (en adelante, TUO del Decreto Legislativo N.º 940).
- Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central al que se refiere el Decreto Legislativo N.º 940, publicada el 15.8.2004, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

I. Contratos de Conservación Vial

1. En principio, cabe indicar que de acuerdo a lo señalado en la consulta⁽¹⁾, el Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC) ha establecido un nuevo sistema de contratación denominado contrato de gestión y conservación de carreteras, a través de PROVIAS NACIONAL, cuya finalidad es brindar una prestación periódica que permita contar con una vía que se conserve en óptimas condiciones de manera permanente.

Para tal fin, el Contratista:

- a) Presenta un Plan de Conservación que incluye su propuesta de soluciones tecnológicas, siendo responsable de todas las propuestas tecnológicas que plantea para cumplir con sus obligaciones así como de la conservación de los trabajos ejecutados durante el tiempo que dure el contrato (entre 3 y 5 años).

¹ Y en el Portal de Provías Nacional: www.proviasnac.gob.pe.

- b) Realiza diversas actividades cuantas veces sean necesarias para cumplir con sus resultados o “nivel de servicialidad” de la carretera⁽²⁾.
- c) Puede realizar prestaciones adicionales siempre y cuando algunas actividades no estén contempladas en el Plan de Conservación por no haber sido fijadas dentro de las obligaciones de los documentos contractuales y que sean necesarias para garantizar una buena transitabilidad. En ningún caso serán mayores al 25% del contrato.

Se puede distinguir las actividades que realiza el Contratista en dos fases:

- Fase Preoperativa que comprende: a) elaboración del Plan de Conservación Vial, b) elaboración del Plan de Manejo Socio Ambiental, c) elaboración del inventario vial de la situación inicial de las rutas materia del contrato de Conservación Vial por niveles de servicio y, d) elaboración del Plan de Calidad para la ejecución del Servicio.
 - Fase Operativa en la cual el Contratista desarrolla la implementación y puesta en marcha del Programa de Conservación Vial: a) conservación rutinaria, b) conservación periódica y/o puesta a punto, c) atención de emergencias viales hasta garantizar la transitabilidad, d) relevamiento de información, e) elaboración de informes mensuales e informes finales del proyecto y, f) implementación y puesta en marcha del plan de manejo ambiental y social.
2. Al respecto, debe tenerse en cuenta que de acuerdo con lo establecido en el artículo 3° del TUO del Decreto Legislativo N.° 940 se entenderán por operaciones sujetas al SPOT, entre otras, la venta de bienes muebles o inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción gravados con el Impuesto General a las Ventas y/o Impuesto Selectivo al Consumo o cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta.

A tal efecto, el inciso a) del artículo 13° del mencionado TUO dispone que mediante Resolución de Superintendencia la SUNAT designará los sectores económicos, los bienes, servicios y contratos de construcción a los que resultará de aplicación el SPOT, así como el porcentaje o valor fijo aplicable a cada uno de ellos.

En ese sentido, en los Anexos 1, 2 y 3 de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT se detallan los bienes, servicios y contratos de construcción sujetos al SPOT, encontrándose estos dos últimos señalados en el Anexo 3.

3. Ahora bien, en el Informe Técnico N.° 006-2011-I NEI/DNCN-DECG, remitido con el Oficio N.° 187-2011-INEI/DNCN, el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI) ha concluido lo siguiente respecto del contrato de gestión

² Considerando que la finalidad del sistema es evitar el deterioro prematuro de las vías mediante intervenciones rutinarias y periódicas de manera oportuna que buscan su conservación en óptimas condiciones de tránsito.

y conservación de carreteras que se realiza en forma integral, en mérito a la suscripción de un contrato de conservación vial⁽³⁾:

*“Si una unidad económica realiza una actividad en forma integral desde la fase pre operativa y operativa de la implementación y puesta en marcha del programa de conservación vial en actividades de (construcción, rehabilitación o mejoramiento de carreteras, puentes y otras obras relacionadas con la Red Vial Nacional) estará ubicado en la (CIIU Rev. 4) **Clase 4210 - Construcción de carreteras y líneas de ferrocarril.**”*

4. Como se puede apreciar de lo antes expuesto, la actividad que se desarrolla en virtud de los contratos de conservación vial materia de consulta⁽³⁾, se encuentra clasificada en la Clase 4210 - Construcción de carreteras y líneas de ferrocarril de la CIIU Revisión 4⁽⁴⁾.

En consecuencia, tal actividad está comprendida en el numeral 9 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT y, por ende, se encuentra sujeta al SPOT como contrato de construcción, debiendo calcularse el monto del depósito respectivo aplicando el porcentaje de 5% sobre el importe de la operación⁽⁵⁾ conforme a lo dispuesto en el artículo 14° de la citada Resolución.

II. Bombeo de concreto premezclado

1. Tal como se señala en la consulta, el bombeo de concreto premezclado es realizado a través de camiones con el equipo adecuado y no incluye la colocación, instalación y/o aplicación del concreto premezclado (hormigonado en obra), encargándose la empresa contratada para tal efecto solo de transportarlo hasta el punto o puntos de descarga, en donde será utilizado/colocado por el contratista o constructor en la estructura materia de la obra civil.
2. Sobre el particular, y según las características antes descritas, en el Informe Técnico N.° 006-2011-INEI/DNCN-DECG, el INEI ha concluido lo siguiente:

“Si la unidad económica transporta en maquinarias para tal fin, el concreto no fabricado por ellos, hasta donde se encuentra la obra que es punto de descarga en el lugar requerido como parte de una estructura

³ Según las características detalladas en el numeral 1 de este acápite.

⁴ Conforme se ha concluido en el Informe N.° 003-2011-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal SUNAT (www.sunat.gob.pe), para efecto de la aplicación del SPOT a los contratos de construcción se debe tomar en cuenta la Revisión 4 de la CIIU.

⁵ El acápite j.1) del inciso j) del artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT señala que para efecto de la misma, se entenderá por “importe de la operación” tratándose de operaciones de venta de bienes, prestación de servicios o contratos de construcción, a la suma total que queda obligado a pagar el adquirente, usuario del servicio o quien encarga la construcción, y cualquier otro cargo vinculado a la operación que se consigne en el comprobante de pago que la sustente o en otro documento, incluidos los tributos que graven la operación.

*“hormigonado en obra” se clasificará en la clase **4390 - Otras actividades especializadas de construcción**⁽⁶⁾.*

*En la CIIU Rev.3, está clasificado en la clase **4550 - Alquiler de equipo de construcción o demolición con operarios.***

(...)

*De otro lado, si el concreto que transporta y bombea es propio de su fabricación, se codificará en la actividad industrial clase **2395 - Fabricación de artículos de hormigón, cemento, y yeso**, en la CIIU Rev.3 corresponde la clase **2695 - Fabricación de artículos de hormigón, cemento, y yeso.**”*

3. Conforme fluye de lo anterior, si el bombeo de concreto premezclado es realizado por el sujeto fabricante del mismo que lo provee o vende, tal actividad se clasifica en la *Clase 2695 - Fabricación de artículos de hormigón, cemento y yeso* de la CIIU Revisión 3, la misma que no se encuentra comprendida en el Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT y, por ende, no está sujeta al SPOT.

Por el contrario, si tal actividad es efectuada por un sujeto distinto al fabricante proveedor o vendedor del concreto premezclado, la misma se clasifica en la *Clase 4390 - Otras actividades especializadas de construcción* de la CIIU Revisión 4; por lo que dicha actividad está comprendida en el numeral 9 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT y, por ende, sujeta al SPOT como contrato de construcción, debiendo calcularse el monto del depósito aplicando el porcentaje de 5% sobre el importe de la operación conforme a lo dispuesto en el artículo 14º de la citada Resolución.

4. Finalmente, en cuanto a la consulta referida a cuál es el tratamiento de una factura que incluye la venta y el bombeo de concreto premezclado, entendemos que dicha factura ha sido emitida por el propio fabricante del bien.

Sobre el particular, debe tenerse en cuenta, en principio, que en casos como el planteado debe evaluarse si nos encontramos frente a una sola prestación o ante dos operaciones independientes entre sí, para lo cual será necesario analizar, entre otros aspectos, los términos contractuales fijados por las partes⁽⁷⁾.

Sin perjuicio de ello, considerando que la venta de concreto premezclado no está sujeta al SPOT -al no estar incluido dicho bien en los Anexos 1 y 2 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT-, y que según lo indicado en el numeral precedente tampoco lo está el servicio de bombeo de concreto premezclado realizado por el sujeto fabricante del mismo que lo provee o vende; de tratarse de dos operaciones independientes, no resultará

⁶ Refiriéndose a la Revisión 4 de la CIIU.

⁷ Tal como se ha señalado en la Carta N.º 007-2011-SUNAT/200000, disponible en el Portal SUNAT.

de aplicación lo dispuesto en el inciso a) del numeral 19.1 del artículo 19° de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT, según el cual los comprobantes de pago que se emitan por operaciones sujetas al SPOT no podrán incluir operaciones distintas a éstas.

En ese sentido, y de tratarse de dos operaciones independientes, es posible que la venta de concreto premezclado y el bombeo del mismo, realizado por el sujeto fabricante que lo provee o vende, estén incluidos en una sola factura.

CONCLUSIONES:

1. La actividad que se desarrolla en virtud de los contratos de conservación vial, convocados y contratados por PROVIAS NACIONAL- MTC, con las características descritas en el numeral 1 del acápite I del rubro Análisis, está comprendida en el numeral 9 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT y, por ende, se encuentra sujeta al SPOT como contrato de construcción; debiendo calcularse el monto del depósito respectivo aplicando el porcentaje de 5% sobre el importe de la operación conforme a lo dispuesto en el artículo 14° de la citada Resolución.
2. El bombeo de concreto premezclado realizado por el sujeto fabricante del mismo que lo provee o vende, no se encuentra comprendido en el Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT y, por ende, no está sujeto al SPOT.

Por el contrario, si tal actividad es efectuada por un sujeto distinto al fabricante proveedor o vendedor del concreto premezclado, la misma estará comprendida en el numeral 9 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT y, por ende, sujeta al SPOT como contrato de construcción.

3. De tratarse de dos operaciones independientes, es posible que la venta de concreto premezclado y el bombeo del mismo, realizado por el sujeto fabricante que lo provee o vende, estén incluidos en una sola factura, pues se trata de operaciones no sujetas al SPOT.

Lima, 02 de setiembre de 2011

ORIGINAL FIRMADO POR

MONICA PATRICIA PINGLO TRIPI
Intendente Nacional Jurídico (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA