



INFORME N.º 190-2019-SUNAT/7T0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas sobre la emisión de comprobantes de pago en el marco del mecanismo de obras por impuestos regulado por la Ley N.º 29230 y su Reglamento:

1. ¿La entidad privada supervisora debe emitir la factura por la prestación del servicio de supervisión a nombre de la entidad pública, no obstante que el pago es financiado por la empresa privada a pedido de esta?
2. ¿Corresponde la emisión de un comprobante de pago por la entidad privada supervisora a nombre de la empresa privada por el desembolso del financiamiento solicitado por la entidad pública? ¿Cabe la emisión de un comprobante de pago por la empresa privada a la entidad pública por el financiamiento que le otorga?
3. ¿Corresponde la emisión de un comprobante de pago por la empresa privada a nombre de la entidad pública por la entrega de los Certificados de Inversión Pública Regional y Local - Tesoro Público - CIPRL/Certificados de Inversión Pública Gobierno Nacional - Tesoro Público – CIPGN, con los que se reconoce el monto del financiamiento del servicio de supervisión?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley N.º 29230, Ley que impulsa la inversión pública regional y local con participación del sector privado, aprobado por el Decreto Supremo N.º 294-2018-EF, publicado el 16.12.2018 (en adelante, TUO de la Ley 29230).
- TUO del Reglamento de la Ley N.º 29230, aprobado por el Decreto Supremo N.º 295-2018-EF, publicado el 16.12.2018 (en adelante, Reglamento de la Ley N.º 29230).
- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999 y normas modificatorias (en adelante RCP).

ANÁLISIS:

1. El artículo 1 del TUO de la Ley N.º 29230 dispone que su objetivo es impulsar la ejecución de proyectos de inversión de impacto regional y local, con la participación del sector privado, mediante la suscripción de convenios con los Gobiernos Regionales y/o con los Gobiernos Locales.

Por su parte, el artículo 2 del citado TUO señala que, en el marco de lo establecido en este, las empresas privadas que suscriban los referidos

convenios de inversión podrán financiar, ejecutar y/o proponer proyectos de inversión en el marco del Sistema Nacional de Programación Multianual y Gestión de Inversiones, los que deben estar en armonía con las políticas y los planes de desarrollo nacional, regional y/o local, y contar con la declaración de viabilidad.

Asimismo, el artículo 11 del mencionado TUO dispone que la entidad pública es responsable por la correcta supervisión del proyecto de inversión, para ello, debe en todos los casos contratar a una entidad privada supervisora la cual puede ser financiada por la empresa privada y en cuyo caso, el costo es reconocido en el Certificado "Inversión Pública Regional y Local - Tesoro Público" (CIPRL).

Sobre el particular, debemos señalar que conforme a lo establecido en los numerales 109.3 y 109.4 del artículo 109° del Reglamento de la Ley N.° 29230, en caso la empresa privada financie la supervisión, la entidad pública solicita a esta que cancele a la entidad privada supervisora el monto establecido en el informe valorizado y la conformidad del servicio de supervisión, debiendo la empresa privada hacer efectivo de manera automática el pago a la entidad privada supervisora, en un plazo no mayor a quince (15) días hábiles a partir de recibida la solicitud de la entidad pública, adjuntando la factura o comprobante de pago de la entidad privada supervisora, sin posibilidad de cuestionamiento alguno. Al día siguiente de haber hecho efectiva la referida cancelación, la empresa privada debe remitir a la entidad pública el comprobante de pago.

Como se puede apreciar de las normas antes glosadas, la entidad pública es responsable por la correcta supervisión del proyecto de inversión, debiendo contratar, para el efecto, a una entidad privada supervisora, siendo que el pago por el referido servicio de supervisión que presta esta última, puede ser financiado por la empresa privada, en cuyo caso, el costo que asuma le será reconocido a través de un CIPRL.

2. Por otro lado, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 1 y 2 del RCP, el comprobante de pago es un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso o la prestación de servicios, siendo que se considera como tal, entre otros, a la factura, siempre que cumpla con las características y requisitos mínimos establecidos en dicho reglamento.

Por su parte, el numeral 1.1 del inciso 1 del artículo 6 del mencionado reglamento señala que están obligados a emitir comprobantes de pago, entre otros, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que presten servicios, entendiéndose como tales a toda acción o prestación a favor de un tercero, a título gratuito u oneroso.

Asimismo, el numeral 1.7 del inciso 1 del artículo 8 del citado reglamento establece como requisito no necesariamente impreso que debe contener una factura, los apellidos y nombres, o denominación o razón social del adquirente o usuario.

Fluye de las normas antes glosadas, que se encuentran obligados a emitir comprobantes de pago quienes transfieran bienes, en propiedad o en uso, o presten servicios, debiendo ser emitidos, como en el caso de las facturas, a nombre de quienes tengan la condición de adquirentes o usuarios, no encontrándose condicionado esto último a que el pago por tales servicios sea financiado inicialmente por dichos adquirentes o usuarios.

Así pues, siendo que en el supuesto planteado en la primera consulta, el servicio de supervisión es prestado por la entidad privada supervisora a la entidad pública, corresponderá que esta le emita la factura respectiva a su nombre, no teniendo ninguna implicancia en cuanto a ello el hecho que el pago por dicho servicio sea financiado inicialmente por la empresa privada.

3. Con relación a la segunda consulta, para efectos de establecer si corresponde la emisión de un comprobante de pago por la entidad privada supervisora a la empresa privada por el desembolso del financiamiento solicitado por la entidad pública; o por la empresa privada a la entidad pública por el financiamiento que le otorga; se debe determinar previamente si en ambos supuestos existe una prestación de servicios.

Al respecto, cabe indicar que de acuerdo con lo señalado por la Dirección General de Política de Promoción de la Inversión Privada del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF)⁽¹⁾ en el Informe N.º 085-2018-EF/68.03, *“el financiamiento de la contratación del servicio de supervisión por parte de la Empresa Privada, no implica una relación de subordinación, relación jurídica o vínculo contractual entre la Entidad Privada Supervisora y la Empresa Privada. Asimismo, el pago que realiza la Empresa Privada a la Entidad Privada Supervisora, no es un servicio brindado por parte de la Empresa Privada a la Entidad Pública”*.

Así pues, toda vez que no existe una relación jurídica o vínculo contractual entre la entidad privada supervisora y la empresa privada, se puede afirmar que el desembolso que esta última le efectúa por concepto del financiamiento que le es solicitado por la entidad pública, no tiene como sustento la prestación de ningún servicio por parte de dicha entidad privada supervisora a la referida empresa privada. Asimismo, el mencionado pago que realiza la empresa privada a la entidad privada supervisora, no constituye un servicio brindado por parte de esta a la entidad pública.

Siendo ello, al no existir en el supuesto materia de análisis ninguna prestación de servicios por parte de la entidad privada supervisora a la empresa privada, no corresponderá que esta le emita ningún comprobante de pago por el desembolso del financiamiento que le efectúa esta última a solicitud de la entidad pública.

¹ La Décimo Novena Disposición Complementaria y Final del TUO de la Ley N.º 29230 dispone que la Dirección General de Política de Promoción de la Inversión Privada del MEF establece los lineamientos y formatos para la adecuada aplicación de lo dispuesto en dicho TUO; realiza el seguimiento de todas las fases del mecanismo de Obras por Impuestos, y emite opinión vinculante, exclusiva y excluyente, en el ejercicio de sus competencias y con relación a la interpretación del citado TUO, su Reglamento y demás normas complementarias.

Asimismo, no corresponderá que la empresa privada emita ningún comprobante de pago a la entidad pública por el pago que efectúe a la entidad privada supervisora a solicitud de dicha entidad pública, al no constituir este un servicio.

4. En cuanto a la tercera consulta, cabe indicar que el artículo 8 del TUO de la Ley N.º 29230 establece que el CIPRL es un documento emitido por el MEF, a través de la Dirección General de Tesoro Público, 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 del citado TUO.

Por su parte, conforme a lo señalado por el primer párrafo del artículo 11 del mencionado TUO, en caso la empresa privada financie el servicio de supervisión prestado por la entidad privada supervisora a la entidad pública, el costo le será reconocido en el CIPRL⁽²⁾.

Al respecto, como lo hemos señalado en el ítem anterior, el MEF ha indicado en el Informe N.º 085-2018-EF/68.03 que *“el pago que realiza la Empresa Privada a la Entidad Privada Supervisora, no es un servicio brindado por parte de la Empresa Privada a la Entidad Pública (...); habiendo manifestado, además, que “el monto que se incluye en el CIPRL o CIPGN como reconocimiento del costo asumido por la Empresa Privada para el financiamiento del servicio de supervisión solo comprende el monto establecido en el informe valorizado y la conformidad del servicio de supervisión, y no incluye en ningún caso otro concepto como gastos de gestión, comisiones, intereses u otros”*.

Como se puede apreciar, el monto que se incluye en el CIPRL es el que corresponde al financiamiento del costo del servicio de supervisión que es asumido inicialmente por la empresa privada a solicitud de la entidad pública, por lo que en buena cuenta constituye un reembolso de dicho costo que debe ser efectuado a la empresa privada.

Sobre el particular, cabe traer a colación lo señalado en el Oficio N.º 280-2013-SUNAT/200000⁽³⁾ en cuanto a que *“el reembolso de gastos no tiene por origen la transferencia de bienes, entrega en uso, o prestación de servicios, no constituyendo por naturaleza un beneficio económico para quien lo recibe”*, así como también respecto a que dado que el reembolso no se enmarca dentro de uno de los supuestos señalados en el RCP, no resulta procedente la emisión de un comprobante de pago por concepto de reembolso.

En ese sentido, toda vez que en el supuesto materia de análisis, el monto que se incluye en el CIPRL/CIPGN no constituye un beneficio económico para la

² El tercer párrafo del artículo 4 del TUO de la Ley N.º 29230 prevé que los CIPGN se sujetan a las disposiciones establecidas para los CIPRL, en lo que resulte aplicable.

³ Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/o280-2013.pdf>).

empresa privada, sino el reembolso del costo del servicio de supervisión asumido por esta a solicitud de la entidad pública, el cual no califica como transferencia de bienes, entrega en uso o prestación de servicios; se puede afirmar que no corresponde que la empresa privada emita un comprobante de pago a la entidad pública por la entrega del referido CIPRL/CIPGN, el cual contiene además el monto invertido por la empresa privada en la ejecución del proyecto de inversión y representa únicamente un medio de pago que, de acuerdo con lo dispuesto por el TUO de la Ley 29230, debe ser utilizado para efectuar el citado reembolso así como la cancelación del mencionado monto invertido⁽⁴⁾.

CONCLUSIONES:

1. En el marco de la Ley N.º 29230, la entidad privada supervisora debe emitir la factura por la prestación del servicio de supervisión a nombre de la entidad pública, no obstante que el pago de dicho servicio haya sido financiado por la empresa privada a pedido de esta.
- 2, No corresponde la emisión de un comprobante de pago por la entidad privada supervisora a nombre de la empresa privada por el desembolso del financiamiento solicitado por la entidad pública y tampoco cabe la emisión de un comprobante de pago por la empresa privada a nombre de la entidad pública por el financiamiento que le otorga.
3. No corresponde la emisión de un comprobante de pago por la empresa privada a nombre de la entidad pública por la entrega de los CIPRL/CIPGN con los que se le reembolsa el monto del financiamiento del servicio de supervisión asumido inicialmente por esta, y que contiene también el monto invertido por la empresa privada en la ejecución del proyecto de inversión.

Lima, 29 NOV.2019

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional

Intendencia Nacional Jurídico Tributario

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

czh/ere

CT0125-2018, CT0147-2018, CT0148-2018
CT0173-2018, CT0174-2018, CT0175-2018

CP – Obras por impuestos

⁴ Es del caso mencionar que en el Informe N.º 049-2010-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2010/informe-oficios/i049-2010.pdf>), se ha señalado que 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.