

INFORME N.º 031-2013-SUNAT/4B0000

MATERIA:

En relación con el pago (oferta económica) que se realiza por el otorgamiento de una concesión, se consulta si es deducible en virtud de lo establecido en el inciso g) del artículo 44º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 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.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias.
- 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 el 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.

ANÁLISIS:

Para el desarrollo del presente análisis se considera que el pago a que se refiere la consulta es la contribución que realiza el concesionario para adquirir el derecho de la concesión, dentro del marco del TUO de la Ley de Concesiones⁽¹⁾.

Al respecto, es del caso indicar lo siguiente:

1. El artículo 3º del TUO de la Ley de Concesiones señala que se puede otorgar concesiones a personas jurídicas, nacionales o extranjeras, para la construcción, reparación, conservación y explotación de obras públicas de infraestructura y de servicios públicos. Agrega que la concesión de la obra implica la explotación del servicio.

¹ Según el inciso a) del artículo 14º del TUO de la Ley de Concesiones, la concesión otorgada a título oneroso, impone al concesionario una contribución determinada en dinero o una participación sobre sus beneficios a favor del Estado.

Según el artículo 16° del mismo TUO, las concesiones se otorgarán por el plazo de vigencia que se indique en el contrato de concesión, el que en ningún caso excederá de sesenta (60) años. La vigencia se contará a partir de la fecha de celebración del contrato respectivo.

A su vez, el artículo 25° del citado TUO dispone que la concesión se otorga al titular de la propuesta técnica y económicamente más conveniente, la cual se determinará según el sistema de evaluación que se fije en las bases.

Asimismo, el artículo 35° de la mencionada norma 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.

Por su parte, el artículo 3° del Reglamento del TUO de la Ley de Concesiones señala 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⁽²⁾, por un plazo establecido.

2. De acuerdo con las normas citadas en los párrafos anteriores, mediante un contrato de concesión de obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, el Estado puede otorgar a una persona jurídica, a cambio de una contribución, el derecho a construir, reparar y conservar infraestructura y prestar servicios, de manera temporal, por el plazo máximo de sesenta (60) años.

El otorgamiento de dicha concesión genera en el concesionario el derecho a percibir una contraprestación, la cual puede ser una tarifa, precio, peaje u otro sistema de recuperación de la inversión o beneficio adicional.

Respecto a la concesión, cabe indicar que es un acto de naturaleza administrativo que realiza un órgano de la administración pública de forma discrecional, por medio del cual se otorga a una persona de derecho privado, un derecho para llevar a cabo, en sustitución de la autoridad, la prestación de un servicio público o la explotación de un bien de dominio

² Posteriormente, mediante del Decreto de Urgencia N° 025-98, publicado el 18.06.98, se transfirió las funciones, atribuciones y competencias otorgadas a la PROMCEPRI a la Comisión de Promoción de la Inversión Privada (COPRI), dicha transferencia se hizo definitiva acorde con lo dispuesto por el numeral 1.1 del artículo 1° de la Ley N.º 27111, publicada el 16.5.1999.

Luego, conforme a lo dispuesto por la Ley N° 27658, Ley Marco de Modernización de la Gestión del Estado, mediante Decreto Supremo 027-2002-PCM, publicado el 25.4.2002, se dispuso la fusión de COPRI, Comisión Nacional de Inversiones y Tecnologías Extranjeras (CONITE) y de la Gerencia de Promoción Económica de la Comisión de Promoción del Perú – PROMPERU en la Dirección Ejecutiva FOPRI, pasando a denominarse esta entidad Agencia de Promoción de la Inversión – PROINVERSIÓN. De esta manera, actualmente PROINVERSIÓN tiene esta facultad.

público, con determinadas obligaciones y derechos, que en general se debe realizar a través de una licitación pública y regulado por la ley especial en cuanto al procedimiento para que se otorgue, como la forma en que deberá operar y las contraprestaciones que se tendrán que pagar⁽³⁾.

Asimismo, cabe tener en cuenta que la concesión de obras públicas de infraestructura de servicios públicos nace en virtud de un acto de la Administración que, formalizado a través de un contrato de concesión, tiene por objeto la prestación de un servicio público que involucra que el concesionario, por cuenta y riesgo, asuma la realización de actividades de construcción – en caso esté prevista – y de explotación del servicio al cual esté destinada la infraestructura (puertos, aeropuertos, ferrocarriles y carreteras), recibiendo como contraprestación por el mantenimiento de un servicio regular, y dentro de los estándares de servicialidad técnica internacionalmente establecidos, una tarifa o un peaje, abonados directamente por los usuarios, que le permitirá la cobertura de su inversión y percibir réditos dentro del tiempo de vigencia de la concesión⁽⁴⁾. Una de las características generales de una concesión es su temporalidad, lo cual implica que su término está condicionado a la llegada de un determinado plazo, lo cual es algo inherente a la institución jurídica de la concesión⁽⁵⁾.

3. De otra parte, el artículo 44° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años.

A su vez, el inciso a) del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que para la aplicación del inciso g) del artículo 44° de la ley, se tendrá en cuenta, entre otros, lo siguiente:

1. El tratamiento previsto por el inciso g) del artículo 44° de la ley respecto del precio pagado por activos intangibles de duración limitada, procederá cuando dicho precio se origine en la cesión de tales bienes, y no a las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de

³ ANAYA DOMINGUEZ, Luz, MARTINEZ GODINEZ, María y OLMOS JASSO, María. En “La Concesión Administrativa. Algunos Aspectos Teóricos y análisis de un caso práctico”. Pág. 16. En <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/laconseccionadministrativa.pdf>

⁴ ZEGARRA VALDIVIA, Diego. Concesión Administrativa e iniciativa privada. En: Revista Themis. Número 39. 1999, pág. 109.

⁵ GARCÍA NOVOA, César. Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades (Tratamiento jurídico – tributario). Editorial Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid. España. 1994. Pág. 105.

intangibles de terceros, supuestos que encuadran en la deducción a que se refiere el inciso p) del artículo 37° de la Ley.

2. Se consideran activos intangibles de duración limitada a aquellos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos planos, procesos o fórmulas secretas y los programas de instrucciones para computadoras (software). No se considera activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (Goodwill).

De acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta antes citadas, como regla general, el precio pagado por activos intangibles no es deducible para la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría. Por excepción, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, puede ser deducido como gasto en un ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de 10 años.

4. En relación con las normas mencionadas en el numeral anterior, cabe citar a Enrique Jorge Reig⁽⁶⁾, quien señala que las patentes de invención, concesiones y otros intangibles, tienen vida útil establecida por ley o convención y, en consecuencia, hay a su respecto un desmedro de valor por el mero transcurso del tiempo, razón por la cual no puede discutirse su carácter de amortizables, pese a ser intangibles.

En el mismo sentido, García Novoa señala que las concesiones han de ser objeto de amortización, puesto que nos hallamos ante un desembolso que supone una inmovilización de recursos que jurídicamente es objeto de depreciación⁽⁷⁾.

Además, el Tribunal Fiscal, refiriéndose al citado inciso g), ha señalado que la regulación del Impuesto a la Renta distingue entre los activos intangibles de duración ilimitada cuya deducción no está permitida y los intangibles de duración limitada por ley o por su naturaleza, deducible del impuesto, entre los que en principio se encontraría la concesión minera⁽⁸⁾.

A mayor abundamiento, en el Informe N.º 060-2005-SU NAT/2B0000⁽⁹⁾, se ha señalado que tratándose del pago efectuado por la adquisición de la concesión (intangible) de la administración de una infraestructura portuaria, cuya duración se encuentra limitada legalmente, a opción del contribuyente,

⁶ Impuesto a la Ganancias. Ediciones Macchi. Buenos Aires. Argentina. Pág. 446.

⁷ GARCÍA NOVOA, César. Op. Cit. Pág. 105.

⁸ Resolución N.º 05732-5-2003. Si bien en la referida Resolución se analiza un activo intangible originado en una concesión minera (con un tratamiento especial, de acuerdo con las normas que la regulan), para efecto del análisis de la naturaleza limitada de la concesión, resulta pertinente la referencia.

⁹ Disponible en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/>

dicho pago podrá amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años o considerarse como gasto, aplicándose a los resultados del negocio en un solo ejercicio, siempre que dicho intangible se encuentre afectado a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría y que el pago que se realice por el mismo se haga a través de los mecanismos a que se refiere la Ley N.º 28194¹⁰).

5. Según lo expuesto en los párrafos anteriores, al otorgarse la concesión a una persona jurídica a cambio de una contribución, esta adquiere un activo intangible. Este intangible adquirido consiste en el derecho a explotar temporalmente el servicio público objeto de aquél, recibiendo como contraprestación una tarifa, precio, peaje u otro sistema de recuperación de la inversión o beneficio adicional, abonados directamente por los usuarios, que le permitirá la cobertura de su inversión.

Ahora bien, la temporalidad del derecho adquirido para la explotación del servicio público determina que tenga una vida útil limitada, la cual está establecida en el contrato, originándose, consecuentemente, un desmedro de valor por el transcurso del tiempo.

Así, en razón de lo indicado en el párrafo anterior, respecto a la consulta materia del presente informe se tiene que la contribución pagada por el concesionario por la adquisición de la concesión, en tanto ha generado un activo intangible de duración limitada, este puede ser amortizado, siendo que para tal efecto, debe observarse las disposiciones del inciso g) del artículo 44º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

6. De otro lado, sin perjuicio de lo señalado en el numeral anterior, cabe tener en cuenta que las disposiciones del inciso p) del artículo 37º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta no resultan de aplicación al supuesto materia de la consulta.

En efecto, si bien el numeral 1 del inciso a) del artículo 25º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que el tratamiento previsto por el inciso g) del artículo 44º, respecto del precio pagado por activos intangibles de duración limitada, procede cuando dicho precio se origine en la cesión de tales bienes y no a las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros, supuestos que encuadran en la deducción a que se refiere el inciso p) del artículo 37º del TUO en mención, esta última disposición no comprende a la contribución pagada por la concesión.

Cabe tener en cuenta que el inciso p) del citado artículo 37º señala que son deducibles a fin de establecer la renta neta de la tercera categoría, las

¹⁰ Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, publicada el 26.3.2004.

regalías. Por su parte, el artículo 27° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta define a la regalía como toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar determinados intangibles indicados expresamente en dicho artículo⁽¹¹⁾.

En este sentido, cuando el artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a las “*contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros*”, lo hace en alusión a los intangibles considerados en el citado artículo 27° que son explotados por su titular, precisamente cediéndolos a terceros; situación diferente al supuesto materia de la consulta, en el que no se está ante un activo intangible referido en el artículo 27° antes mencionado, de propiedad del Estado, que este cede en uso a un tercero; sino que se trata de un intangible que se genera y, por tanto, se adquiere con ocasión del otorgamiento de la concesión.

CONCLUSIÓN:

La contribución pagada por el concesionario por la adquisición de la concesión, en tanto genera un activo intangible de duración limitada, puede ser amortizado, siendo que para tal efecto debe observarse las disposiciones del inciso g) del artículo 44° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Lima, 26 de febrero de 2013

Original firmado por
GUILLERMO CESAR SOLANO MENDOZA
Intendente Nacional (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

lla
A0790-D12
IMPUESTO A LA RENTA – Deducibilidad de la contribución por la concesión de obras públicas de infraestructura y de servicios públicos.

¹¹ A mayor abundamiento, Guillermo Cabanellas de Torres (En Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Buenos Aires, Editorial. Heliasta S.R.L. 2008. Tomo VII: R-S, Pág. 97) define *regalía* como la remuneración acordada a favor de quien otorga una licencia respecto de un derecho de propiedad industrial o intelectual.