

INFORME N.º 050-2015-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se consulta en qué momento debe comenzar a computarse la amortización de una concesión de servicio público: ¿desde el momento en que se inicia su uso efectivamente en la generación de rentas gravadas o desde que está disponible para su uso?

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, “la LIR”).
- 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 (en adelante, “el Reglamento”).

ANÁLISIS:

1. En el Informe N.º 031-2013-SUNAT/4B0000⁽¹⁾ se concluyó que 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 44º de la LIR.

Dicho inciso 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.

Por su parte, el inciso a) del artículo 25º del Reglamento establece que el tratamiento previsto por el inciso g) del artículo 44º de la LIR 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 intangibles de terceros, supuestos que encuadran en la deducción a que se refiere el inciso p) del artículo 37º de la LIR (referida a la s regalías) [numeral 1].

Agrega el numeral 4 de dicho inciso que el aludido tratamiento sólo procederá cuando los intangibles se encuentren afectados a la generación de rentas gravadas de tercera categoría.

¹ Disponible en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe>.

Al respecto, en el Informe N.º 101-2008-SUNAT/2B000 0⁽¹⁾ se alude a que el valor pagado por concepto de la adquisición de un intangible de duración limitada puede amortizarse proporcionalmente por el plazo de diez (10) años, a partir del momento en que dicho activo esté afectado a la generación de renta gravada.

De lo expuesto fluye que cuando se opta por amortizar una concesión de servicio público, ello debe hacerse según lo que establecen las disposiciones del inciso g) del artículo 44º de la LIR y sus normas reglamentarias; siendo que estas últimas han previsto que tal amortización sólo procederá a partir del momento en que dicho intangible esté afectado a la generación de renta gravada de tercera categoría.

2. En cuanto a lo que debe entenderse por el término “afectación”, Emilio Cencerrado Millan lo define como el acto de voluntad del empresario o profesional conducente a la utilización necesaria y exclusiva de un elemento patrimonial cuya titularidad detenta total o parcialmente, en su actividad empresarial o profesional⁽²⁾.

Asimismo, dicho autor señala que la afectación implica la incorporación del elemento patrimonial al patrimonio empresarial y profesional, lo que supone, en el Impuesto sobre la Renta, que el bien pierde su aptitud para generar rendimientos de capital e incrementos o disminuciones de patrimonio, para pasar a efectuar su correspondiente contribución a los rendimientos de la actividad empresarial y profesional mediante la producción de ingresos y de gastos e, incluso, de variaciones patrimoniales.

Por su parte, en el acápite (i) del inciso a) del artículo 41º de la LIR se prevé que las depreciaciones se calcularán sobre el costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de los bienes, o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia; y que en el caso de costos posteriores se tendrá en cuenta que se entiende por “costos iniciales”, a los costos de adquisición, producción o construcción, o al valor de ingreso al patrimonio, incurridos con anterioridad al inicio de la afectación del bien a la generación de rentas gravadas.

De lo antes señalado fluye que es posible entender el término “afectación” como “utilización”, y siendo que dicho entendimiento resulta apropiado dentro del contexto normativo de lo dispuesto por el numeral 4 del inciso a) del artículo 25º del Reglamento, puede afirmarse que cuando se opta por amortizar una concesión de servicio público, tal amortización sólo procederá a partir del momento en que dicho intangible sea utilizado para la generación de renta gravada de tercera categoría.

² CENCERRADO MILLAN, Emilio. La tributación del patrimonio empresarial y profesional de la persona física. Marcial Pons, ediciones jurídicas S.A. Madrid. Página 130.

Del mismo parecer es el Tribunal Fiscal, el cual, en su resolución N.º 12603-8-2001⁽³⁾, ha señalado que el agotamiento por desgaste que sufran los bienes ya sea de depreciación o amortización, debe computarse a partir del mes en que estos sean afectados a la generación de renta gravada; por cuanto, se indica, similar disposición a la contemplada en el numeral 4 del inciso a) del artículo 25º del Reglamento (materia del presente análisis), se encuentra regulada en el inciso c) del artículo 22º del Reglamento, el cual prevé que las depreciaciones que resulten por aplicación de lo dispuesto en sus incisos anteriores se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas.

En atención a lo expuesto, se puede afirmar que la amortización de una concesión de servicio público se computará a partir del mes en que ésta sea utilizada en la generación de rentas gravadas de tercera categoría.

CONCLUSIÓN:

La amortización de una concesión de servicio público se computará a partir del mes en que ésta sea utilizada en la generación de rentas gravadas de tercera categoría.

Lima, 31 de marzo de 2015

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional (e)
Intendencia Nacional Jurídica
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATÉGICO