

INFORME N.º 186-2016-SUNAT/5D0000**MATERIA:**

Se consulta si la amortización del activo intangible que se genera por el derecho de uso que se otorga a un concesionario respecto de los bienes de una concesión puede realizarse en virtud de lo previsto en el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta o debe observarse lo establecido en el artículo 22° 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 el Decreto Supremo N.º 059-96-PCM.

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 de la LIR”).
- 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, TULO de la Ley de Concesiones)⁽¹⁾.
- Reglamento de los beneficios tributarios para la inversión privada en obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, aprobado por el Decreto Supremo N.º 132-97-EF, publicado el 27.10.1997 (en adelante, “el Reglamento”).

ANÁLISIS:

1. El inciso g) del artículo 44° de la LIR establece 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.

¹ Debe tenerse en cuenta que la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N.º 1124, Decreto Legislativo del Marco de Promoción de la Inversión Privada mediante Asociaciones Público Privadas y Proyectos en Activos, publicado el 25.9.2015, derogó el TULO de la Ley de Concesiones, excepto el primer y segundo párrafo del artículo 19° y el artículo 22°.

Asimismo, el numeral 3 del inciso a) del artículo 25° del Reglamento de la LIR dispone que para la aplicación del inciso citado en el párrafo anterior, en el caso de que se opte por amortizar el precio pagado por la adquisición de intangibles de duración limitada, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere; siendo que fijado el plazo de amortización solo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT y el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable en que fuera presentada la solicitud, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años.

2. De otro lado, el capítulo III del título IV del TUO de la Ley de Concesiones contiene las disposiciones que regulan el régimen tributario aplicable a los bienes entregados en concesión por el Estado.

Así, el segundo párrafo del artículo 22° del citado TUO establece que el concesionario podrá depreciar anualmente los bienes materia de la concesión de acuerdo a su vida útil, no pudiendo exceder en este caso la tasa anual de 20%.

Agrega el tercer párrafo del mencionado artículo que, alternativamente, podrá depreciar íntegramente dichos bienes durante el período que reste para el vencimiento del plazo de la concesión, aplicando para tal efecto el método lineal.

Asimismo, de acuerdo con el cuarto párrafo del mismo artículo, el tratamiento establecido en el segundo y tercer párrafos del artículo citado es de aplicación a los activos intangibles de duración limitada derivados del derecho de uso sobre los activos transferidos al Estado; siendo que para estos efectos la tasa de amortización aplicable será igual a la tasa de depreciación establecida para el bien transferido al Estado.

Por su parte, el artículo 8° del Reglamento señala que los bienes materia de la concesión deberán ser depreciados bajo el método de línea recta, de acuerdo con su vida útil, no pudiendo exceder la tasa anual del 20% según lo dispuesto en el artículo 22° del TUO de la Ley de Concesiones; y que se requerirá de un informe técnico dictaminado por profesional competente y colegiado o por el organismo técnico competente cuando la vida útil difiera de la establecida en la legislación del impuesto a la renta.

Añade que, no obstante, el concesionario podrá optar por depreciar íntegramente los bienes materia de la concesión durante el período que reste para el vencimiento del plazo de la concesión o de su renovación, aplicando el método de línea recta, pudiendo en este caso superar la tasa anual del 20% antes indicada; y que la opción deberá adoptarse en el ejercicio que los bienes materia de la concesión pasan a integrar el activo del concesionario.

3. Como se aprecia, de acuerdo con la normativa general del impuesto a la renta, a los efectos de la determinación de la renta neta, para la deducción

del precio pagado por activos intangibles de duración limitada, el contribuyente tiene dos opciones: *amortizar proporcionalmente en el plazo de 10 años el precio pagado por la adquisición de activos intangibles de duración limitada*⁽²⁾ o *considerarlo como gasto, aplicándolo a los resultados del negocio en un solo ejercicio, siempre que dichos activos se encuentren afectados 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 28194*⁽³⁾⁽⁴⁾.

Sin embargo, existe un régimen tributario especial relacionado con los bienes entregados en concesión por el Estado; tal es el caso de activos intangibles de duración limitada derivados del derecho de uso sobre los activos transferidos al Estado, cuyo tratamiento tributario es el mismo que el establecido para la depreciación de los bienes materia de la concesión; siendo que para estos efectos la tasa de amortización aplicable será igual a la tasa de depreciación establecida para el bien transferido al Estado.

En efecto, de acuerdo con el régimen tributario especial vinculado a los bienes materia de concesión, sea que se trate de activos fijos o intangibles de duración limitada derivados del derecho de uso sobre los activos transferidos al Estado, a elección del concesionario, tales bienes pueden ser depreciados o amortizados, según corresponda, de la siguiente manera:

- a) Bajo el método de línea recta y de acuerdo con su vida útil, en cuyo caso no podrá exceder la tasa anual del 20%; siendo que cuando la vida útil difiera de la establecida en la LIR, se requerirá de un informe técnico dictaminado por profesional competente o por el organismo técnico competente.
- b) Bajo el método de línea recta pero por el plazo que reste para el vencimiento del plazo de la concesión o de su renovación, pudiendo superar la tasa anual del 20%.

Nótese que si bien el segundo párrafo del artículo 22º del TUO de la Ley de Concesiones alude a que el concesionario *podrá* depreciar los bienes materia de la concesión conforme a lo que en dicho párrafo se señala; toda

² En el caso que se elija esta opción, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere; siendo que fijado el plazo de amortización solo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT y el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable en que fuera presentada la solicitud, sin exceder el plazo máximo de 10 años.

³ Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía, cuyo Texto Único Ordenado (TUO) fue aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 150-2007-EF, publicado el 23.9.2007 y normas modificatorias.

El inciso d) del artículo 25º del Reglamento de la LIR señala que, de conformidad con lo establecido en el primer párrafo del artículo 8º del referido TUO, no serán deducibles como costo ni como gasto aquellos pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago, cuando exista la obligación de hacerlo.

⁴ Tal como se ha señalado en el Informe N.º 060-2005-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i0602005.htm>).

vez que el tercer párrafo del mencionado artículo señala que, *alternativamente, podrá* depreciar íntegramente dichos bienes conforme a lo que en este párrafo se regula; debe entenderse que la utilización del término “podrá”, en el contexto en el que se utiliza, alude únicamente a que el concesionario tiene expedita la facultad de optar por efectuar la depreciación o amortización, según corresponda, conforme a lo señalado en los literales a) o b) del párrafo precedente; mas no a la posibilidad de que pueda optar también por la aplicación de la regulación general contenida en la LIR.

Ello se corrobora, además, por el hecho de que la norma reglamentaria ya no utiliza el término “podrá”, sino que señala que los bienes materia de la concesión “*deberán*” ser depreciados bajo el método de línea recta, de acuerdo con su vida útil, y que únicamente señala que, no obstante, el concesionario *podrá* optar por depreciar íntegramente los bienes materia de la concesión durante el período que reste para el vencimiento del plazo de la concesión o de su renovación, aplicando el método de línea recta.

De lo antes indicado se tiene que el TUO de la Ley de Concesiones regula un tratamiento especial de depreciación y amortización vinculado a los bienes entregados en concesión por el Estado, que es excluyente de las disposiciones del régimen ordinario previsto por la LIR en lo que se opongan a lo establecido en dicho TUO.

En tal sentido, para la amortización del activo intangible que se genera por el derecho de uso que se otorga a un concesionario respecto de los bienes materia de concesión debe observarse lo establecido en el artículo 22° del TUO de la Ley de Concesiones.

CONCLUSIÓN:

Para la amortización del activo intangible que se genera por el derecho de uso que se otorga a un concesionario respecto de los bienes de una concesión debe observarse lo establecido en el artículo 22° del TUO de la Ley de Concesiones.

Lima, 29 NOV. 2016

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATÉGICO

rmh
CT0564-2016
IMPUESTO A LA RENTA – Amortización del activo intangible que se genera por el derecho de uso que se otorga a un concesionario respecto de los bienes de una concesión.