

INFORME N.º 061-2018-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

En el marco de los contratos de concesión de obras públicas de infraestructura y de servicios públicos celebrados durante la vigencia del Texto Único Ordenado (TUO) 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(¹), ¿debe entenderse como el ejercicio en el que se inició la explotación [a partir del cual, de conformidad con lo dispuesto en el inciso d) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde efectuar la amortización de los gastos preoperativos], a aquel en el que se realicen las acciones previstas en el artículo 3º del Decreto Supremo N.º 060-96-PCM, con independencia de lo que estipule el contrato de concesión?

BASE LEGAL:

- TUO 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”).
- Reglamento del TUO 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 060-96-PCM, publicado el 28.12.1996 y normas modificatorias (en adelante, “el Reglamento de la Ley de Concesiones”).

ANÁLISIS:

1. El inciso g) del artículo 37º de la LIR establece que los gastos de organización, los gastos preoperativos iniciales, los gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período preoperativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez (10) años.

Al respecto, de acuerdo con el primer párrafo del inciso d) del artículo 21º del Reglamento de la LIR, la amortización a que se refiere el inciso g) del artículo 37º de la ley se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación.

¹ Cabe indicar 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 dicho TUO, excepto el primer y segundo párrafo del artículo 19º y el artículo 22º.

En relación con las normas citadas, esta Administración Tributaria ha señalado⁽²⁾ que, *tratándose de gastos preoperativos, lo determinante para efecto de que proceda la aplicación de lo dispuesto en el inciso g) del artículo 37° de la LIR es que se inicie la producción o explotación de las actividades de la empresa por las que se incurre en tales gastos; siendo que no existe en la normativa del impuesto a la renta una definición de lo que debe entenderse como “fecha de inicio de producción o explotación”, por lo que, en general, a efectos de determinar la fecha en que se inició dicha producción o explotación, deberá evaluarse cada caso concreto, atendiendo a la documentación o actos que en forma conjunta puedan demostrar cuándo se inició ella.*

2. Ahora bien, la normativa del impuesto a la renta tampoco ha previsto qué debe entenderse como fecha de inicio de explotación de una concesión, por lo que, a fin de absolver la consulta materia de análisis, debe determinarse si el artículo 3° del Reglamento de la Ley de Concesiones establecía una definición al respecto.

Sobre el particular, el artículo 3° del Reglamento de la Ley de Concesiones señalaba que se entendía por concesión al acto administrativo por el cual el Estado otorgaba a personas jurídicas nacionales o extranjeras la ejecución y explotación de determinadas obras públicas de infraestructura o la prestación de servicios públicos, aprobados previamente por la PROMCEPRI, por un plazo establecido.

Agregaba que la explotación de la obra o la prestación del servicio comprendía:

- a) La prestación del servicio básico y los servicios complementarios para los que fue entregada la concesión, de acuerdo con las condiciones de calidad establecidas en el contrato;
- b) el mantenimiento de la obra; y,
- c) el pago de tarifas, precios, peajes u otros pagos pactados en el contrato de concesión que realizarán los usuarios como retribución por los servicios básicos y complementarios recibidos

Al respecto, la Dirección General de Política de Promoción de la Inversión Privada del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) ha señalado, en el Informe N.° 057-2018-EF/68.02, que *el derogado artículo 3° no describía a partir de qué momento debe tenerse por iniciada la explotación de una concesión, sino más bien, enuncia los aspectos que forman parte de la explotación de un proyecto entregado en concesión al sector privado.*

Adicionalmente, en el mencionado informe, el MEF indica que *una concesión debe atenderse de acuerdo con las condiciones, derechos y obligaciones señaladas en el contrato de concesión correspondiente.*

² En el Informe N.° 173-2016-SUNAT/5D0000 (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i173-2016.pdf>).

Fluye de lo anterior que para determinar la fecha de inicio de explotación de una concesión de obras públicas de infraestructura y de servicios otorgada durante la vigencia del TUO 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, deberá evaluarse cada caso concreto, teniendo en cuenta para ello lo señalado en el respectivo contrato⁽³⁾.

3. En tal virtud, y conforme a lo señalado por el MEF, si bien el artículo 3º del Reglamento de la Ley de Concesiones regula, entre otros, qué comprende la explotación de una obra pública de infraestructura y la prestación de un servicio público, no establece qué se entiende por fecha de inicio de explotación de una concesión.

Por lo tanto, en el marco de los contratos de concesión de obras públicas de infraestructura y de servicios públicos celebrados durante la vigencia del TUO 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, para establecer qué debe entenderse por el ejercicio en el que se inició la explotación, deberá atenderse a lo estipulado por las partes en cada contrato en particular.

CONCLUSIÓN:

En el marco de los contratos de concesión de obras públicas de infraestructura y de servicios públicos celebrados durante la vigencia del TUO 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, para establecer qué debe entenderse por el ejercicio en el que se inició la explotación, deberá atenderse a lo estipulado por las partes en cada contrato en particular.

Lima, 27 JUN. 2018

Original firmado por

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional

Intendencia Nacional Jurídico Tributario

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

rmh

CT0164-2018

IMPUESTO A LA RENTA - Fecha de inicio de explotación en contratos de concesión de obras públicas de infraestructura y de servicios públicos.

³ Lo cual se corrobora con lo señalado por el MEF en el documento antes citado donde menciona que:

“(…) es en esa misma línea que, la normativa vigente del Sistema Nacional de Promoción de la Inversión Privada no contiene disposiciones orientadas a definir a partir de qué momento se puede considerar que se ha producido el “inicio de explotación de obra”. No obstante, en el Anexo del Reglamento del Decreto Legislativo N° 1224, se define el concepto de “Concesión”, precisándose que los derechos y obligaciones se encuentran regulados en el respectivo contrato.

(…) el inicio de explotación de una concesión no responde a una fecha delimitada por una norma legal, sino que ello se desprenderá de las reglas establecidas, para cada proyecto, en el respectivo contrato de Asociación Público Privada.”