

INFORME N.º 000031-2022-SUNAT/7T0000

ASUNTO : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

LUGAR : Lima, 28 de abril de 2022

MATERIA:

En el supuesto de una reorganización de empresas, donde la empresa adquirente es titular de una concesión de servicios públicos por la que cobra tarifas a los usuarios, cuyo contrato de concesión fue suscrito al amparo del Decreto Supremo N.º 059-96-PCM, y que en aplicación de las disposiciones de la Interpretación CINIIF 12 – *Acuerdos de Concesión de Servicios* registra todos los bienes materia de la concesión como activos intangibles, se consulta si el término “activo fijo”, a que alude el segundo párrafo del artículo 106 de la Ley del Impuesto a la Renta, comprende los bienes materia de la concesión registrados como activos intangibles.

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, “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, TUO de Ley de Concesiones) (1).

¹ Debe tenerse en cuenta que la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N.º 1224, 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 mencionado TUO excepto el primer y segundo párrafo de su artículo 19 y el artículo 22. A su vez, la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N.º 1362, publicado el 23.7.2018, derogó el Decreto Legislativo N.º 1224, mientras que su Séptima Disposición Complementaria Final dispuso que a partir de la vigencia del mencionado decreto legislativo, toda referencia que se haga al TUO de la Ley de Concesiones, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 059-96-PCM; así como al Decreto Legislativo N.º 1224, se entiende realizada a la referida norma.



ANÁLISIS:

1. El primer párrafo del artículo 106 de la LIR dispone que en la reorganización de sociedades o empresas, el adquirente no podrá imputar las pérdidas tributarias del transferente.

Agrega en su segundo párrafo que en caso el adquirente tuviera pérdidas tributarias, no podrá imputar contra la renta de tercera categoría que se genere con posterioridad a la reorganización, un monto superior al 100% de su activo fijo, antes de la reorganización, y sin tomar en cuenta la revaluación voluntaria.

Nótese que el objeto de las normas citadas es poner un límite a la compensación de las pérdidas tributarias, siendo que en caso el adquirente haya tenido pérdidas de manera previa a que surta efecto la reorganización, el límite equivaldrá al valor total de su activo fijo.

2. De otro lado, se tiene que el artículo 13 del TUO de la Ley de Concesiones señalaba que la concesión sobre bienes públicos no otorgaba un derecho real sobre estos. Sin embargo, en estos casos, el contrato de concesión constituía título suficiente para que el concesionario haga valer los derechos que dicho contrato le otorgaba frente a terceros, en especial el de cobrar las tarifas, precios, peajes u otros sistemas de recuperación de las inversiones. En estos supuestos, el concesionario podía explotar el o los bienes objeto de la concesión por cuenta propia o por medio de terceros, quedando siempre como único responsable frente al Estado⁽²⁾.

Del mismo modo, la doctrina⁽³⁾ señala que la concesión "(...) no es más que una relación jurídica pública a través de la cual el Estado, representado por una entidad administrativa designada por ley, otorga por un tiempo determinado la gestión de un servicio público u obra pública de infraestructura de servicios públicos para su aprovechamiento económico, manteniendo el Estado la titularidad respecto de los servicios públicos y las obras públicas de infraestructura, asumiendo un rol de control y regulación y conservando la capacidad de intervención en caso sea de interés público la reversión de la concesión".

Por su parte, el artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones establece un régimen tributario especial aplicable a los bienes entregados en concesión por el Estado, el cual en su primer párrafo dispone que el valor de

² En igual sentido, el inciso 21.2 del artículo 21 del Decreto Legislativo N.º 1362 establece que el inversionista puede explotar los bienes objeto del contrato de Asociación Público Privada, directamente o a través de terceros, manteniendo en todo momento su calidad de único responsable frente al Estado peruano. Sin perjuicio de lo anterior, los proyectos de Asociación Público Privada que recaigan sobre bienes públicos, no otorgan al inversionista un derecho real sobre estos.

³ ZEGARRA VALDIVIA, Diego. Concesión e iniciativa privada. Themis Revista de Derecho Segunda Época N.º 39, 1999, Pág. 102. Citado por Arturo Tuesta Madueño y Roberto Polo Chiroque. Apuntes en Torno al Régimen Fiscal de las Concesiones de Obras Públicas de Infraestructura y de Servicios Públicos. Revista Derecho & Sociedad, N.º 43. Diciembre 2014. Pág. 38.



transferencia de los bienes al Estado durante o al término de la concesión o su renovación será el valor contable de los bienes que no hayan sido totalmente depreciados. La transferencia estará inafecta de todo tributo creado o por crearse, incluso de aquellos que requieren mención específica para su inafectación o exoneración.

Agrega el segundo y tercer párrafo del referido artículo que el concesionario podrá depreciar anualmente los bienes materia de la concesión de acuerdo con su vida útil, no pudiendo exceder en este caso la tasa anual de 20% y, 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 citado artículo, el tratamiento establecido en el segundo y tercer párrafos del artículo en mención se aplica 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.

Al respecto, cabe precisar que en la Exposición de Motivos de la Ley N.º 27156⁽⁴⁾, mediante la cual se modificó el T.U.O. de la Ley de Concesiones, se indica que teniendo en cuenta el régimen de bienes vinculados a una concesión existen, entre otras, dos formas de contratación con el Estado, siendo una de ellas la modalidad de contratación B.O.T.⁽⁵⁾, mediante la cual se entrega en concesión a una empresa privada la realización de una determinada obra pública y/o determinados bienes públicos para su explotación, pero los bienes continúan siendo de propiedad estatal, calificación que también se debe atribuir a las mejoras o construcciones realizadas con posterioridad por el concesionario por razones de accesión.

En igual sentido, la doctrina⁽⁶⁾ señala que la concesión B.O.T. es un contrato de construcción, operación y transferencia; por el cual una empresa privada construye y financia un proyecto de infraestructura y luego cobra por el uso del servicio durante un período determinado; finalizado dicho período, la infraestructura total se transfiere al Estado.

Por otra parte, señala la Exposición de Motivos de la Ley N.º 27156 que las concesiones implican, entre otras cosas, la transferencia del derecho de uso

⁴ Ley que modifica el Decreto Supremo N.º 059-96-PCM-Texto Único Ordenado de las Normas que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, publicada el 17.7.1999.(Proyecto de Ley 4958/98-CR).

⁵ Por sus siglas en inglés: *build, operate and transfer*, que se traducen en español en: construcción, operación de los bienes y transferencia.

⁶ TUESTA MADUEÑO, Arturo y POLO CHIROQUE, Roberto. Apuntes en Torno al Régimen Fiscal de las Concesiones de Obras Públicas de Infraestructura y de Servicios Públicos. Revista Derecho & Sociedad, N.º 43. Diciembre 2014. Pág. 39.



y/o explotación, por un determinado período, de un bien (activo) de propiedad del Estado.

3. Ahora bien, respecto a lo que debe entenderse por activo fijo y activo intangible en el marco de lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 106 de la LIR, considerando que la LIR no tiene una definición expresa de dichos conceptos, esta Administración Tributaria ha recurrido a lo señalado en las normas contables, en especial a lo regulado por la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16 – *Inmuebles, Maquinaria y Equipo* y en la NIC 38 – *Activos Intangibles*.

Así pues, de acuerdo con el párrafo 6 de la NIC 16⁽⁷⁾, las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles que:

- a) se poseen para ser utilizados en la producción y suministro de bienes y servicios, para ser arrendados a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad; y
- b) se espera usar durante más de un periodo.

Del mismo modo, el Diccionario para Contadores de Kohler⁽⁸⁾ define al "activo fijo" como "activo tangible que se tiene por los servicios que presta en la producción de bienes y servicios; cualquier elemento de una planta".

Asimismo, en el Informe N.º 035-2007-SUNAT/2B0000, esta Administración ha señalado que, de acuerdo con los PCGA, los activos fijos, *"también conocidos como propiedad, planta y equipo o activos de planta, los utilizan las empresas para la producción y distribución de los productos y servicios. Cabe citar como ejemplos el terreno, los bienes inmuebles, el mobiliario, los accesorios e instalaciones, la maquinaria, el equipo y los vehículos. La naturaleza de los activos que emplea una empresa en concreto viene determinada por la naturaleza de sus actividades"*.

Por otra parte, en relación con el activo intangible se tiene que el párrafo 8 de la NIC 38⁽⁸⁾ lo define como un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.

De otro lado, cabe precisar que mediante Resolución de Consejo Consultivo de Contabilidad N.º 040-2008-EF/94, se aprobaron guías especiales para la contabilización de los acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado, es así que se oficializó la Interpretación CINIIF – 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*⁽⁹⁾.

⁷ Cuya última versión fue aprobada mediante Resolución N.º 001-2021-EF/30, publicada el 22.11.2021.

⁸ KOHLER, Eric L. Diccionario para Contadores. Unión Tipográfica Editorial. México - 1979. p. 16.

⁹ Publicada el 19.3.2008. Sobre el particular, cabe precisar que la última versión fue aprobada mediante Resolución N.º 001-2021-EF/30 publicada el 22.11.2021.



Así se tiene que de acuerdo con el párrafo 5 de la referida CINIIF, esta resulta aplicable a los acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado si:

- a) la concedente controla o regula qué servicios debe proporcionar el operador con la infraestructura, a quién debe proporcionarlos y a qué precio; y
- b) la concedente controla —a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra manera—cualquier participación residual significativa en la infraestructura al final del plazo del acuerdo.

Por su parte, el párrafo 11 de la citada CINIIF establece que las infraestructuras que entran dentro del alcance de la mencionada interpretación no deben ser reconocidas como elementos de propiedad, planta y equipo del operador, porque el acuerdo contractual de servicios no otorga a éste el derecho a usarlas. El operador tiene acceso a la operación de la infraestructura para proporcionar el servicio público en nombre de la concedente, de acuerdo con los términos especificados en el contrato.

Asimismo, el párrafo 12 señala que el operador actúa como suministrador de servicios. El operador construye o mejora la infraestructura (servicios de construcción o mejora) utilizada para proporcionar un servicio público, y la opera y mantiene (servicios de operación) durante un periodo de tiempo específico.

De otro lado, el párrafo 17 indica que el operador reconocerá un activo intangible en la medida en que recibe un derecho (una licencia) a efectuar cargos a los usuarios del servicio público. El derecho para efectuarlos no es un derecho incondicional a recibir efectivo, porque los importes están condicionados al grado de uso del servicio por parte del público.

Durante la fase de construcción o mejora, el operador reconoce ingresos con respecto a las actividades de construcción, registrando el correspondiente asiento por el que se incrementa el importe reconocido por el activo intangible. Esto se debe a que el operador presta los servicios de construcción a cambio de una licencia. La concedente realiza un pago no monetario por los servicios de construcción entregando al operador un activo intangible a cambio de dichos servicios.

De la normativa contable precedente fluye que la Interpretación de la CINIIF – 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios* resulta de aplicación a los contratos de concesión donde se cumplen las condiciones de control establecidas en su párrafo 5, en ese caso toda la infraestructura construida o adquirida o mejora realizadas por el operador de una obra y servicios se reconocerá como un activo intangible en la medida que por la naturaleza de la modalidad del contrato el operador reciba un derecho a efectuar cargos a los usuarios del servicio público.



4. Así pues, en la concesión de servicios públicos por la que se cobra tarifas a los usuarios de este servicio, la infraestructura que es parte de los bienes materia de la concesión es reconocida como un activo intangible por las normas contables al disponer que no deben ser reconocidas como elementos de propiedad, planta y equipo del operador, ya que el operador solo tiene acceso a la operación de la infraestructura para proporcionar el servicio público en nombre de la concedente conforme a lo estipulado en los contratos.

En tal sentido, considerando que -como se ha señalado previamente- la LIR carece de una definición propia de activo fijo y que de acuerdo con las definiciones contables referidas en el numeral 3 del presente análisis, el concepto de activo fijo no comprende a los activos intangibles, sino únicamente a activos de carácter tangible; se puede afirmar que el término "activo fijo" recogido en el artículo 106 de la LIR no comprende a los activos calificados contablemente como intangibles.

En consecuencia, los bienes materia de la concesión reconocidos por las normas contables como activos intangibles no se encuentran dentro de los alcances del término activo fijo al que hace referencia el artículo 106 de la LIR.

CONCLUSIÓN:

En el supuesto de una reorganización de empresas, donde la empresa adquirente es titular de una concesión de servicios públicos por la que cobra tarifas a los usuarios, cuyo contrato de concesión fue suscrito al amparo del Decreto Supremo N.º 059-96-PCM, y que en aplicación de las disposiciones de la Interpretación CINIIF 12 – *Acuerdos de Concesión de Servicios* registra todos los bienes materia de la concesión como activos intangibles, el término “activo fijo” a que alude el segundo párrafo del artículo 106 de la Ley del Impuesto a la Renta no comprende los bienes materia de la concesión registrados como activos intangibles.

amf/ncf
CT 0029-2021
Renta – Activo fijo en la reorganización de empresas

