



## **INFORME N.º 000092-2022-SUNAT/7T0000**

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

**LUGAR** : Lima, 13 de diciembre de 2022

---

### **MATERIA:**

Se plantea el supuesto de un concesionario que construyó y transfirió al Estado (concedente) un activo tangible o físico, optando, de acuerdo con el cuarto párrafo del artículo 22 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, por amortizar el derecho de uso considerando la tasa de depreciación de acuerdo con la vida útil del activo tangible transferido; siendo que, posteriormente, dicho activo tangible queda fuera de uso durante el plazo de la concesión.

Al respecto, se consulta si resulta de aplicación el artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta al valor aún no amortizado a la fecha del desuso de dicho activo.

### **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 la Ley de Concesiones).

### **ANÁLISIS:**

1. El primer párrafo del artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones establece que el valor de 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; y que la transferencia



estará inafecta de todo tributo creado o por crearse, incluso de aquellos que requieren mención específica para su inafectación o exoneración.

Añade el segundo y tercer párrafos del mismo artículo 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%; y 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.

Por su parte, el último párrafo de dicho artículo prevé que el tratamiento señalado en el párrafo precedente es de aplicación a los activos intangibles de duración limitada derivados del derecho de uso sobre los activos transferidos al Estado; y que para estos efectos la tasa de amortización aplicable será igual a la tasa de depreciación establecida para el bien transferido al Estado.

Dicho último párrafo del artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones fue incorporado con la modificación efectuada a este artículo por la Ley N.º 27156, cuya exposición de motivos señala lo siguiente:

*“De acuerdo a la doctrina, las concesiones implican, entre otras cosas, la transferencia del derecho de uso y/o explotación, por un determinado periodo, de un bien (activo) de propiedad del Estado. No obstante este activo (transferido al Estado y sobre el que se tiene derecho de uso), supone un costo para el concesionario pues es él quien lo adquiere.”*

*Respecto del costo de este derecho de uso debemos señalar, que puede ser contabilizado como activo intangible. Ahora bien, el tratamiento contable que corresponde darle a este activo intangible será el mismo que corresponde a los bienes respecto de los cuales se origina este derecho (Inmuebles, Maquinaria y Equipo).*

*Es decir, si bien el derecho de uso califica como un activo intangible, las reglas que le serán de aplicación son las de un activo tangible, lo cual implica, por ejemplo, que deberá ser depreciado.*

*(...) son bienes (el derecho de uso) cuya duración se encuentra perfectamente delimitada en función de la vida útil de los activos que se usan.*

*(...)*

*En cuanto al plazo de amortización del derecho de uso. De conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) y con el Régimen del Impuesto a la Renta, la amortización puede tener lugar en función de la vida útil del activo objeto del derecho de uso o en el plazo de la concesión, el que fuese más corto.*



*Es decir que estos bienes (sobre los cuales se tiene el derecho de uso), en la medida que se exploten para prestar el servicio concesionado, deberán depreciarse, pues sólo durante su vida útil podrán ser explotados por el concesionario para prestar el servicio.*

*En resumen, la inversión debe amortizarse en el plazo que se tiene para hacer efectivo el derecho de uso”(1).*

Considerando lo antes señalado, se puede afirmar que, en el supuesto bajo análisis:

- a) El activo tangible o físico construido por el concesionario y que este transfirió al Estado, es respecto del cual aquel tiene el derecho de uso para su explotación en la prestación del servicio público entregado en concesión.
- b) Dicho activo tangible o físico tiene un costo para el concesionario, pues es él quien lo adquiere.
- c) Del derecho de uso sobre dicho activo tangible o físico se deriva un activo intangible para el concesionario, que es de duración limitada, por cuanto su duración se encuentra perfectamente delimitada en función de la vida útil de dicho activo tangible o físico que usa el concesionario.

2. De otro lado, en relación con el artículo 22 antes citado, esta administración tributaria ha señalado(2) 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.”*

Por su parte, el artículo 43 de la LIR establece que los bienes depreciables, excepto inmuebles, que queden obsoletos o fuera de uso, podrán, a opción del contribuyente, depreciarse anualmente hasta extinguir su costo o darse de baja, por el valor aún no depreciado a la fecha del desuso, debidamente comprobado.

Al respecto, nótese que lo dispuesto en el citado artículo resulta aplicable solo tratándose de bienes depreciables, que no es el caso del supuesto materia de la presente consulta, que es el de un intangible que no se deprecia, sino que se amortiza(3)(4).

1 El subrayado se ha efectuado para efectos del presente informe.

2 En el Informe N.º 186-2016-SUNAT/5D0000, disponible en el Portal Web Institucional en el siguiente link: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/186-2016.pdf>.

3 En el Informe N.º 151-2015-SUNAT/5D0000 se ha señalado que “los activos tangibles (fijos) generan “depreciación” y los activos intangibles generan “amortización”, los cuales serán



En ese sentido, aun cuando el tratamiento regulado en el artículo 43 de la LIR no se opone al previsto en el artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones, no resulta aplicable al supuesto bajo análisis, por cuanto el ámbito de aplicación de aquel solo comprende a los bienes depreciables (excepto inmuebles), que no es el caso de este supuesto (que es el de un intangible que se amortiza).

Por lo tanto, en el supuesto de un concesionario que construyó y transfirió al Estado (concedente) un activo tangible o físico, optando, de acuerdo con el cuarto párrafo del artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones, por amortizar el derecho de uso considerando la tasa de depreciación de acuerdo con la vida útil del activo tangible transferido; y en el que, posteriormente, dicho activo tangible queda fuera de uso durante el plazo de la concesión; no resulta de aplicación el artículo 43 de la LIR al valor aún no amortizado a la fecha del desuso de dicho activo.

## CONCLUSIÓN:

En el supuesto de un concesionario que construyó y transfirió al Estado (concedente) un activo tangible o físico, optando, de acuerdo con el cuarto párrafo del artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones, por amortizar el derecho de uso considerando la tasa de depreciación de acuerdo con la vida útil del activo tangible transferido; y en el que, posteriormente, dicho activo tangible queda fuera de uso durante el plazo de la concesión; no resulta de aplicación el artículo 43 de la LIR al valor aún no amortizado a la fecha del desuso de dicho activo.



PERCY MANUEL DIAZ  
SANCHEZ  
GERENTE  
13/12/2022 10:27:20

ncf/amf  
CT0302-2022  
CT0303-2022  
IMPUESTO A LA RENTA – Amortización de activos intangibles derivados del derecho de uso sobre activos transferidos al Estado

---

registrados de acuerdo con la naturaleza y al tratamiento que las normas contables le han conferido” (disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/i151-2015.pdf>).

- 4 Aun cuando para la amortización del referido intangible la tasa de aplicable sea igual a la tasa de depreciación establecida para el bien transferido al Estado.

