

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría de Tributación y Política Fiscal



# **DISCREPANCIA EN EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE UN INTANGIBLE NO ASOCIADO A OBRA EN UNA CONCESIÓN**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y  
Política Fiscal

**Mónica Cano Erazo**

**Código 20142476**

**Asesor**

**Ramón Bueno-Tizón Vivar**

Lima – Perú

Julio de 2017





**DISCREPANCIA EN EL TRATAMIENTO  
TRIBUTARIO DE UN INTANGIBLE NO  
ASOCIADO A OBRA EN UNA CONCESIÓN**

# TABLA DE CONTENIDO

<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO I: RÉGIMEN DE CONCESIONES .....</b>	<b>3</b>
1.1 Naturaleza jurídica de las concesiones .....	3
1.2 Tipos de concesiones y características .....	6
1.3 Tratamiento contable .....	8
1.4 Tratamiento tributario y el concepto de bienes de concesión .....	10
1.4.1 Marco normativo de las concesiones.....	10
1.4.2 Bienes de la concesión.....	15
<b>CAPÍTULO II: ANÁLISIS FINANCIERO DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES</b>	<b>19</b>
2.1 Requisitos asociados a la definición de intangibles.....	19
2.2 Criterios de reconocimiento.....	20
2.3 Criterios de valoración.....	21
2.4 Vida útil – Período de amortización .....	23
<b>CAPÍTULO III: DERECHO DE CONCESIÓN Y LA PROBLEMÁTICA DEL RÉGIMEN APLICABLE.....</b>	<b>25</b>
3.1 Derecho de uso de concesión.....	25
3.2 Régimen aplicable al derecho de concesión: Relación entre la normativa de concesiones y de impuesto a la renta.....	29
3.2.1 Generalidad vs. Especialidad.....	29
3.2.2 Obligatorio vs. Facultativo .....	30
3.2.3 Amortización vs Depreciación .....	31
<b>CAPÍTULO IV: PAGO POR DERECHO DE USO DE CONCESIÓN Y SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN EL RÉGIMEN COMÚN DEL IMPUESTO A LA RENTA .....</b>	<b>34</b>

4.1 Planteamiento del problema .....	34
4.2 Deducibilidad del gasto .....	39
4.3 Requisito del precio pagado .....	40
4.4 Nuestra opinión sobre el tema .....	44
<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>46</b>
<b>REFERENCIAS.....</b>	<b>50</b>



## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 2 . 1. Criterio de Valoración .....	22
Tabla 3. 1. Comparativo del tratamiento tributario de la amortización de intangibles...	32



## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 . 1 Modalidades en función de las características económicas financieras del contrato .....	8
--	---





# INTRODUCCIÓN

La presente investigación titulada “Discrepancia en el tratamiento tributario de un intangible no asociado a obra en una concesión” parte de varias premisas. Una de ellas es que, mediante la concesión, el Estado confiere determinados derechos y obligaciones a entes privados elegidos como concesionarios (esencialmente, vinculados con la ejecución de determinada obra pública de infraestructura y/o explotación de un servicio público por un período establecido). Estos derechos y obligaciones se transformarán en bienes intangibles cuyo marco regulatorio es el Texto Único Ordenado de Concesiones (en adelante, TUO de Concesiones), aprobado por el Decreto Supremo N° 059-96-EF.

No obstante, existen otros intangibles distintos a los bienes asociados a la obra en concesión que son diferentes al “precio de la concesión”. Estos otros intangibles tienen un tratamiento tributario que genera diferencias y no está lo suficientemente regulado.

En la actualidad, las concesionarias han denominado a estos otros intangibles de diversas formas, por ejemplo: derecho de llave, derecho de uso de concesión, derecho de entrada, contribución complementaria, entre otros.

Si bien estamos frente a un pago obligatorio pactado en el marco de la negociación con el concedente para la obtención del proyecto en concesión por la explotación de “los bienes en concesión”, es lógico pensar que se debería aplicar el Régimen de Concesiones. Sin embargo, ello no parece ser cierto cuando no se tiene como correlato “un bien físico”, respecto del cual se le haya otorgado el pago; sino, por el contrario, esté asociado a “otro intangible” por el derecho de uso de la concesión.

Una segunda premisa que debemos tener en cuenta es que ni la Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento han establecido una definición de “activo intangible”. Esto dificulta aún más lo que debemos entender por “otros intangibles” distintos a los bienes asociados a la obra en concesión. Por tanto, parece necesario remitirnos a la normativa contable NIC 38 - Activos Intangibles para poder definir este concepto.

Los pronunciamientos de Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (en adelante, Sunat)<sup>1</sup> y del Tribunal Fiscal no revelan una posición clara respecto al supuesto planteado. Por tanto, subsiste la problemática que puede generarse acerca del tratamiento tributario aplicable a otros intangibles no asociados a obra. Las entidades concesionarias quedan, por tanto, en una situación de incertidumbre y ello genera inseguridad jurídica, razón por la cual decidimos analizar esta problemática en el presente trabajo.

Concretamente, esta investigación se centra en el tratamiento tributario del intangible de una concesión no asociado a los bienes entregados para su explotación., prestando especial atención al pago por derecho de uso de concesión. En un primer capítulo, repasaremos el marco conceptual de las concesiones, el tratamiento contable y tributario de los bienes en una concesión (haciendo especial énfasis en los bienes que no tienen como correlato un bien físico como es el caso del intangible por derecho de uso). En los capítulos siguientes, analizaremos hasta qué punto la normativa especial de concesiones regula el tratamiento tributario de estos intangibles, así como la regulación que se contiene en la Ley del Impuesto a la Renta. Finalizaremos esta investigación, exponiendo nuestra opinión sobre el tema, bajo la luz de los pronunciamientos de la Administración Tributaria.

---

<sup>1</sup> Véase, por ejemplo, el Informe N° 151-2015-SUNAT/5D0000, publicado el 19 octubre 2015. En este Informe Sunat refiere que el activo intangible a que se refiere el TUO de Concesiones surge y es equivalente a las inversiones realizadas sobre los bienes de la concesión.

# CAPÍTULO I: RÉGIMEN DE CONCESIONES

## 1.1 Naturaleza jurídica de las concesiones

La concesión es el medio más eficaz dentro de nuestro Estado para entregar determinados derechos y obligaciones al particular elegido como concesionario, principalmente relacionados con la ejecución de determinadas obras públicas de infraestructura y/o explotación para la prestación del servicio público durante un período establecido, culminado el cual los bienes utilizados para dicha concesión revierten al Estado.

Para Zegarra Valdivia (1999) la relación jurídica pública que implica la transferencia al particular de facultades, potestades o derechos es para realizar directamente, determinada actividad de interés público lo cual representará un elevado nivel de participación del privado respecto de los recursos del Estado. Dichos derechos o facultades transferidas son de tipo temporal y revocable (p. 102).

Una figura generadora de empleo que estimula el fomento de la riqueza nacional, al mismo tiempo que refleja una actitud económicamente sana ya que el Estado podrá dirigir sus recursos económicos hacia proyectos o planes prioritarios y dejar a los particulares que cubran con su propio esfuerzo ciertas áreas de servicios o de explotación de riquezas nacionales.

Para Pedreschi Garcés (2009) el rol que debe desempeñar el ente concedente en una concesión lo define de la siguiente manera: la concesión implica una transferencia al particular de facultades o potestades propias de la Administración, a efectos de realizar directamente determinada actividad de interés público, lo cual implica ciertamente un aumento del ámbito de competencia de los entes privados. Sin embargo, el derecho del concesionario comprende solo las facultades necesarias para la ejecución y/o explotación de la obra o la prestación del servicio, manteniendo la administración las facultades de control y supervisión, toda vez que la transferencia o delegación en que consiste la concesión, no comporta una renuncia a sus competencias propias y exclusivas. De esta situación se deriva el hecho de que la facultad transferida al particular mediante la concesión sea temporal y revocable (p. 253)

La Constitución del Perú de 1993 contiene dos preceptos que establecen el marco constitucional de las concesiones, como es el caso de los artículos 66<sup>2</sup> referido a los recursos naturales y 73<sup>3</sup> referido a las concesiones sobre bienes de dominio público.

Según Tuesta y Polo (2014) los elementos sustanciales de la concesión son los siguientes:

- i) Es una relación de derecho público que se instrumentaliza a través de un contrato suscrito entre el Estado y el privado (concesionario)
- ii) Dicho contrato tiene como objeto conferir al concesionario derechos y obligaciones, vinculadas esencialmente a construir y/u operar determinada obra pública de infraestructura para brindar un servicio público.
- iii) Es un instrumento mediante el cual el Estado ejecuta obras públicas y brinda servicios públicos valiéndose de recursos del sector privado, a cambio de la posibilidad de aprovechar económicamente dichos bienes u otro tipo de contraprestación a su favor.
- iv) La relación es temporal, vencido el plazo los bienes materia de la concesión revierten al Estado.

Sin perjuicio de lo señalado anteriormente, existe cierta corriente que considera que el factor riesgo que asume el concesionario es esencial en la naturaleza de la concesión. No existe en nuestra legislación una referencia expresa a dicho elemento como algo importante en la definición de concesión, por tal motivo se considera que las concesiones aun cuando se otorguen bajo la modalidad de cofinanciadas o sin riesgo, mantienen su naturaleza concesional. (p. 39)

Las características de las concesiones varían respecto de su objeto, del tiempo y del lugar. Ello ha originado diversas teorías que tratan de explicar su naturaleza jurídica:

- a) La concesión como contrato;
- b) La concesión como un acto administrativo;

---

<sup>2</sup> Constitución: “art 66.- Los recursos naturales, renovables y no renovables son patrimonio de la Nación. EL Estado es soberano en su aprovechamiento. Por ley orgánica se fijan las condiciones de su utilización y de su otorgamiento a particulares. La concesión otorga a su titular un derecho real, sujeto a dicha norma legal”.

<sup>3</sup> Constitución: “art 73.-Los bienes de dominio público son inalienables e imprescriptibles. Los bienes de uso público pueden ser concedidos a particulares conforme a ley, para su aprovechamiento económico”

c) La concesión como un acto mixto

### **La concesión como Contrato o Teoría del contrato administrativo**

La teoría del contrato administrativo considera que la concesión se produce a través de un acuerdo de voluntades: la del Estado, que otorga el derecho para la prestación del servicio público o para el uso, aprovechamiento y explotación de sus bienes; y la del particular, que se obliga a cumplir las conductas que el contrato le impone, y adquiere los derechos de cobrar por la prestación del servicio de aprovechar el bien del Estado. (definicionlegal.blogspot.pe), (2013)

Para Calafell (1979) entre el contrato y la concesión no existe ninguna separación. Es una relación en el que el concesionario y el Estado se obligan recíprocamente por las cláusulas convencionales, creando una situación contractual sujeta a las reglas del Derecho Civil, ya sea en su estructuración, interpretación y las consecuencias de sus derechos y obligaciones (p. 217).

### **Teoría del acto administrativo – como un acto unilateral**

La teoría del acto administrativo se funda en la potestad del Estado para otorgar los derechos, de manera unilateral, al particular (terceros) que le asegure el cumplimiento de los fines, los cuales no pueden quedar sujetos a un convenio, ya que el interés público no puede negociarse, ni pueden otorgarse derechos sobre él. (definicionlegal.blogspot.pe), (2013).

Calafell (1979) señala: “La concesión se somete a un mandato de poder público, situación legal reglamentaria, predeterminada sin que la voluntad del concesionario intervenga en ningún momento” contrapuesta a la doctrina contractual, se estima la concesión como un acto típico del poder público, en ejercicio exclusivo de la potestad soberana. (p.217)

### **Teoría del acto mixto**

Es la más aceptada y tuvo origen en el derecho francés, la concesión considerada como un acto mixto, se descompone en dos elementos:

- i) La situación reglamentaria (contractual)

- ii) El contrato administrativo (unilateral)

La teoría del acto mixto considera que la concesión participa de las dos características anteriores, ya que, por una parte, existe la decisión unilateral del Estado para su otorgamiento, por lo que su establecimiento y funcionamiento se rige por disposiciones legales; y por el otro, hay un acuerdo de voluntades. (definicionlegal.blogspot.pe), (2013)

## **1.2 Tipos de concesiones y características**

Para Danós Ordoñez (2005) las concesiones en el Perú están sujetas a una pluralidad de regímenes legales, dependiendo del tipo de bienes que se entreguen en concesión (recursos naturales, infraestructura, etc.), el tipo de actividades o servicios (servicios públicos, etc.) o incluso el nivel del gobierno (nacional, regional o local) que otorga la concesión.

### **i) Por el tipo de bienes otorgados en concesión**

#### **a. Concesiones de recursos naturales**

Las concesiones de recursos naturales tradicionalmente reguladas por leyes sectoriales son aquellas que establecen específicamente el régimen de concesiones de dichos recursos como es el caso de la minería, recursos forestales (bosques, etc.) y otros.

La minería es hoy por hoy una de las actividades más importantes en el Perú por tal motivo su legislación ha sido considerada tácitamente como referente nacional de una actividad económica con un régimen legal que contempla como figura central a la concesión, como “requisito indispensable” para que el Estado otorgue a los privados derechos para aprovechar y explotar recursos mineros.

Se utilizan la figura de la concesión: la ley general de minería; la Ley N° 26848 orgánica de recursos geotérmicos; la ley N°27308 forestal y de fauna silvestre para recursos forestales maderables y no maderables; la ley de telecomunicaciones para el uso del espacio radioeléctrico, así como también, las actividades de servicios turísticos y recreativos en un área natural protegida.

Por otro lado, es preciso señalar que recurren a otras figuras administrativas de naturaleza unilateral para otorgar derechos de aprovechamiento de recursos naturales a favor de los particulares: La Ley N° 17752 General de Aguas (permisos, autorizaciones y licencias) y la ley general de pesca Decreto Ley N° 25977, por el contrario la Ley N° 26221, Ley Orgánica de Hidrocarburos, no utiliza el mecanismo

de concesión, ni licencias ni autorizaciones o permisos, sino recurre a otras figuras contractuales como son los contratos de licencia y servicios para llevar a cabo actividades de exploración y explotación de hidrocarburos.

Finalmente, señalar que es indispensable tener presente que los regímenes sectoriales someten a las concesiones y demás para otorgar derechos para el aprovechamiento de recursos naturales a determinadas condiciones, requisitos y reglas de supervisión con la finalidad de garantizar los intereses públicos que se encuentran en juego. (pp.166-167)

## **ii) Por el tipo de actividades que pueden ser otorgados en concesión**

### **a. Concesiones de servicios públicos**

Las concesiones referentes a servicios públicos están reguladas por diversas leyes sectoriales que establecen su propio marco conceptual, así tenemos:

- i) Telecomunicaciones: las cuales se formalizan a través de la aprobación del Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones y la empresa privada asimismo se tienen otros actores como Proinversión entidad que conduce el proceso de promoción de inversión y Osiptel organismo regulador supervisor de la inversión.
- ii) Electricidad: segmentada en cuatro etapas: generación, transmisión, distribución y comercialización, regulada por el Ministerio de Energía y Minas.
- iii) Distribución de gas natural por red de ductos.
- iv) Energía: cuya fiscalización lo realiza Osinerg cuyo fin es de hacer cumplir el objetivo de los intereses.
- v) Saneamiento: son las municipalidades provinciales quienes otorgan en concesión para la prestación del servicio.

### **b. Concesiones de obras públicas de infraestructura**

Las concesiones de obras públicas de infraestructura son aquellas que se desarrollan en el marco legal para la promoción de la inversión privada en

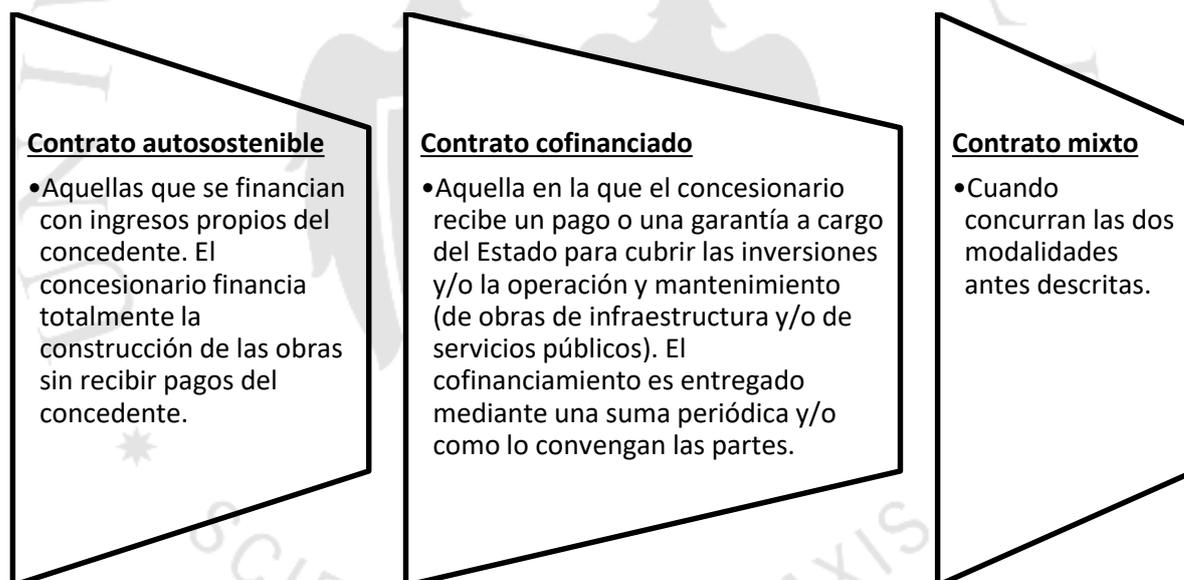
obras públicas de infraestructura tales como: puertos, aeropuertos, carreteras, concesiones viales, vías férreas, etc. Regulado por el TUO de Concesiones aprobado mediante el Decreto Supremo N° 059-96 PCM. Participan en esta operación los siguientes actores: Proinversión como organismo promotor de la inversión, el concedente representado por la Municipalidad y/o el Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones; el concesionario que es el particular constituido por una empresa dedicada a gestionar la concesión y finalmente, el organismo regulador que es Ositran, en algunos casos.

### 1.3 Tratamiento contable

Definiremos el tratamiento contable en función de las modalidades que pueden otorgarse las concesiones:

Figura 1. 1

Modalidades en función de las características económicas financieras del contrato



Fuente: De la Torre Delgado, David (13 de junio 2015)

#### i) **Concesiones Cofinanciadas**

Las concesiones cofinanciadas son aquellas en la que el Estado participa mediante la asignación de recursos para el desarrollo de la obra y/o prestación del servicio público, es decir el Estado asume el riesgo de explotación usualmente garantizando al concesionario el pago de determinadas sumas, y donde el riesgo de demanda es asumido por el Estado. (Tuesta y Polo, 2014)

El cofinanciamiento es entregado mediante una suma periódica. Esta modalidad se utiliza para concesiones de infraestructura que demandan inversiones elevadas y que los estudios técnico-económicos de tráfico y/o demanda demuestran que no pueden ser financiadas solo con el cobro que realice el concesionario a los usuarios de la misma (peajes, etc.) pero que debido al interés público en la realización de la obra, el Estado considera por conveniente asegurar su realización participando en el financiamiento.

Apunte Contable:

- El operador reconoce un activo financiero
- El Estado paga la construcción con caja o con un derecho de cobro
- En la medida que el Estado es quien paga al concesionario por la construcción de la obra, los ingresos se reconocen según avance (NIC 11 – Contratos de Construcción)

#### **i) Concesiones Auto-sostenibles**

Las concesiones auto-sostenibles son aquellas cuya explotación de los bienes de la concesión generan recursos suficientes para cubrir la inversión realizada y obtener un margen de rentabilidad acorde, y donde el concesionario asume el riesgo de explotación del activo y/o servicio, incluido el riesgo de demanda; es decir, si el servicio público no genera ingresos suficientes, es a riesgo del concesionario y no del concedente.

Apunte Contable:

- El operador reconoce un activo intangible
- Los únicos ingresos que obtendrá el concesionario son los provenientes de la tarifa/peaje por parte de los usuarios, los cuales se devengarán cuando se preste el servicio a los usuarios.
- En el caso de que el concesionario sea el mismo constructor, contablemente se reconocen ingresos según avance de la obra financiero.
- La inversión se deprecia o amortiza en el plazo del contrato de concesión sin exceder el 20% anual.

## ii) **Concesión Mixta o Bifurcada**

Las concesiones mixtas son aquellas en las que concurren las dos modalidades de retribuciones. El Estado asume parte del riesgo, usualmente a través de la figura de un Ingreso Mínimo Anual Garantizado, es decir el concesionario solo asume el riesgo por la generación de ingresos por el exceso de la suma que el Estado se ha comprometido pagarle, es decir el concedente y el operador comparten el riesgo de demanda del servicio.

Apunte Contable:

- El concesionario reconoce activo financiero y activo intangible.
- La porción asumida por el concesionario, los ingresos que obtiene el concesionario proveniente de la tarifa/peaje por parte de los usuarios se devengan con la prestación del servicio público.
- La porción cofinanciada por el Estado, se devengan según el avance de obra en aplicación de NIC 11 – Contratos de Construcción.

## **1.4 Tratamiento tributario y el concepto de bienes de concesión**

### **1.4.1 Marco normativo de las concesiones.**

A continuación presentamos las normas aplicables:

- Constitución Política del Perú.
- Decreto Supremo 059-96-PCM. TULO 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, y su Reglamento aprobado mediante Decreto Supremo 060-96-PCM – modificada
- Decreto Legislativo 674. Ley de Promoción de la Inversión Privada en Empresas del Estado y su Reglamento: Decreto Supremo 070-92-PCM.
- Decreto de Urgencia 054-2001.
- Ley 27783 de Bases de la Descentralización: Arts. 35° d) y 37° d).

- Ley 27867 Orgánica de Gobiernos Regionales: Art. 34° "Los Gobiernos Regionales otorgan concesiones y celebran cualquier otra modalidad contractual."
- Ley 27972 Orgánica de Municipalidades: Arts 9°, 18) ; 20°, 24) y 25); 33° "Los gobiernos locales pueden otorgar concesiones a personas jurídicas nacionales o extranjeras para la ejecución y explotación de obras de infraestructura o de servicios públicos, conforme a ley."; 59°; 65° y 66°; 69°, 8) y 11); 79°, 2.1); 80°, 2.1) y 4.1); 81°, 1.4), 1.7) y 1.9).
- Ley N° 28059 Marco de Promoción de la Inversión Descentralizada
- Decreto Supremo N° 015-2004-PCM Reglamento de la Ley marco de Promoción de la Inversión descentralizada.

El régimen fiscal aplicable a las concesiones según lo previsto por las normas vigentes son el Decreto Supremo N° 059-96 PCM, 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 (en adelante TUO de Concesiones), su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 060-96 PCM (Reglamento del TUO de Concesiones) y por el Decreto Supremo N° 132-97-EF, Reglamento de los beneficios tributarios para la Inversión Privada en obras públicas infraestructura y de servicios públicos (en adelante, el Reglamento) y otras normas aplicables. (Tuesta y Polo, 2014)

Debemos mencionar que, el TUO de Concesiones Decreto Supremo N° 059-96 – PCM ha sido modificado el 25 de setiembre 2015 por el Decreto Legislativo N° 1224 así como también el Reglamento del mismo por el Decreto Supremo N° 410-2015 EF. Las mencionadas normas se crean con la finalidad de crear un marco normativo unificado puesto que la anterior se encontraba repartida en varias normas. Asimismo, con el DL 1224 se aclara que en el marco de la promoción de la inversión privada se crean las Asociaciones Públicas Privadas (APP) y que uno de los tipos de APP se encuentra las concesiones.

Sin embargo, si bien se derogan varias normas para dar pase al DL 1224 respecto del DS 059-96 se deroga todo excepto el primer y segundo párrafo de los artículos 19 y 22 referidas a la amortización y depreciación.

Para fines del presente trabajo nos concentraremos en el artículo referente a la depreciación y amortización de los bienes de la concesión. De acuerdo al tratamiento tributario de las inversiones por parte de los concesionarios el TUO de Concesiones señala lo siguiente en su artículo 22 (del TUO de Concesiones anterior D.S. N°059-96 EF, pero aún vigente en lo que respecta a la amortización y depreciación):

Artículo 22.- 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. La transferencia estará inafecta de todo tributo creado o por crearse, incluso de aquellos que requieren mención específica para su inafectación o exoneración.

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 del 20%.

Alternativamente, podrá depreciar íntegramente dichos bienes durante el período que reste para el vencimiento de la concesión aplicando para tal efecto el método lineal.

El tratamiento establecido en el segundo y tercer párrafos de este artículo es de aplicación a los activos intangibles de duración limitada derivados del derecho de uso sobre los activos transferidos al Estado. Para estos efectos la tasa de amortización aplicable será igual a la tasa de depreciación establecida para el bien transferido al Estado.

Asimismo, el artículo 8 del Decreto Supremo N° 132-97-EF, Reglamento del TUO de Concesiones establece 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. 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.

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, no pudiendo en este caso superar la tasa anual del 20% antes indicada. La opción deberá adoptarse en el ejercicio que los bienes materia de la concesión pasan a integrar el activo del concesionario.

Conforme puede apreciarse, el artículo 22 del TUO de Concesiones otorga un tratamiento especial para aquellas empresas que han suscrito contratos de concesión con el Estado.

Dicho tratamiento consiste en poder depreciar los bienes de la concesión<sup>4</sup> dentro un plazo o bajo una metodología especial y puede aplicarse también para amortizar los activos intangibles de duración limitada que se deriven del derecho de uso sobre los activos transferidos al Estado.

Bajo el primer supuesto, una empresa concesionaria puede depreciar los bienes, lo que implica que los tenga registrados en su contabilidad como activo fijo depreciable. Por otro lado, en el segundo supuesto, la empresa registra activos intangibles en su contabilidad que surgen del derecho para usar los bienes de la concesión que son objeto de la inversión comprometida.

Cabe mencionar que, el régimen de amortización fue incluido con posterioridad a la dación del texto original del TUO de Concesiones<sup>5</sup>, siendo el fundamento de su inclusión la situación que se presentaba para determinado tipo de concesiones, como las BOT<sup>6</sup>, en las que el concesionario no podía registrar los bienes de la concesión en su activo fijo; y, también ciertas concesiones BOOT<sup>7</sup>, en las que aun cuando el contribuyente adquiere la propiedad jurídica de los referidos bienes, el concesionario tampoco puede reconocerlos en su contabilidad como activo fijo de acuerdo a las normas contables (NICs e IFRS).

Lo señalado se expresa en forma clara en la Exposición del Proyecto de Ley N° 4958/98 que sirvió de sustento para la promulgación de la Ley N° 27156<sup>8</sup>. En dicho documento se señaló lo siguiente:

(...) las concesiones implican, la transferencia de un derecho de uso y/o explotación, por un determinado periodo, de un bien de propiedad del Estado, pero este bien representa un costo para el concesionario, porque es él, el que lo adquiere.

---

<sup>4</sup> Conforme al Decreto Supremo N° 132-97-EF, los bienes materia de la concesión son los bienes requeridos para la explotación de una obra pública de infraestructura o la prestación de un servicio público de acuerdo al contrato de concesión.

<sup>5</sup> Dicho tratamiento fue incorporado por el artículo único de la Ley N° 27156, publicada el 17-07-99.

<sup>6</sup> Build, Operate and Transfer.

<sup>7</sup> Build, Own, Operate and Transfer.

<sup>8</sup> Ley N° 27156, emitida en el año 99 que modificó el artículo 22 del TUO de Concesiones.

El costo de este derecho de uso puede ser contabilizado como activo intangible, y el tratamiento tributario que le corresponde debe ser el mismo que le corresponde a los bienes respecto de los cuales se origina el derecho.

El derecho de uso califica como un activo intangible, pero las reglas que le serán de aplicación son las de un activo tangible, lo que implica que debe ser depreciado.

Tal como puede advertirse, el tratamiento especial de amortización previsto por el TUO de Concesiones tiene como finalidad equiparar tributariamente a los concesionarios que, en lugar de un activo fijo, registran en su contabilidad activos intangibles.

De esta forma, las inversiones que efectúan los concesionarios sobre los bienes de la concesión constituyen el valor del intangible a que se refiere el TUO de Concesiones y que permite amortizar bajo el mismo régimen que sería aplicable si el concesionario tuviera registrados los bienes de la concesión como parte de su activo fijo.

Sobre este mismo punto, puede citarse el Informe N° 0151-2015-SUNAT en el que se señala que son las edificaciones y las construcciones las que se registran como activo intangible en el marco de contratos de concesión con Estado.

Asimismo, Tuesta y Polo (2014) especialistas en la materia han señalado que:

(...) el citado artículo 22 se remite a definiciones contables (“depreciación” y “activo intangible”) para permitir que los concesionarios puedan recuperar sus inversiones.

Más aun, se aplican las mismas reglas para la recuperación de contratos que permiten el reconocimiento de un activo fijo y los que dan origen a un activo intangible en virtud al derecho de uso que se tiene sobre las inversiones en bienes.

De acuerdo a lo señalado anteriormente, lo relevante para que un concesionario pueda acogerse al tratamiento especial al que se refiere el artículo 22 del TUO de Concesiones, es que los bienes de la concesión sean parte de su activo fijo o que califiquen como un activo intangible equivalente a la inversión realizada, y de esa manera poder recuperar la inversión realizada en vía de depreciación o amortización, respectivamente. (p. 42).

Lo señalado hasta este punto resulta relevante, no solo porque aclara la diferencia entre el ámbito de aplicación del régimen general de la Ley del IR y el del TUO de Concesiones, sino también porque permite apreciar que existe un elemento objetivo y sustancial que debe verificarse para que una empresa concesionaria aplique el tratamiento del TUO de Concesiones, que a continuación precisamos: Que existan

inversiones y bienes físicos para que respecto de éstos surja el derecho a depreciarlos o el derecho de uso que da origen a los activos intangibles susceptibles de ser amortizados bajo el TUO de Concesiones.

Así se deja señalado claramente en la exposición de motivos antes citada, que la intención de la norma es otorgarle al concesionario el derecho de amortizar los costos vinculados a los bienes de la concesión los cuales son registrados como activo intangible.

Además, como ya hemos indicado, esta afirmación se sustenta en el propio Informe N° 151-2015-SUNAT y en la doctrina local, en tanto ambos señalan que el “activo intangible” a que se refiere el TUO de Concesiones surge y es equivalente a las inversiones realizadas sobre los bienes de la concesión.

Este aspecto resulta fundamental, pues si bien las empresas concesionarias registran las inversiones realizadas respecto de los bienes de la concesión como activo intangible y aplican correctamente a dichas inversiones el TUO de Concesiones; el pago efectuado por el derecho de uso (contribución o derecho de entrada) a favor del concedente tiene una causa distinta pues constituye una de las obligaciones contractuales asumidas en el marco del contrato de concesión, la cual no tiene como correlato un bien físico respecto del cual se le haya otorgado el derecho de uso.

#### **1.4.2 Bienes de la concesión**

Los bienes de la concesión son aquellos que provienen de la inversión que realiza el concesionario y que se integran a los bienes recibidos en concesión (incluso intangibles). Estos bienes no pueden ser separados (durante o al término del contrato) con el riesgo de afectar el adecuado funcionamiento de los mismos.

Respecto a estos bienes se encuentran aquellos bienes muebles o inmuebles como los terrenos, edificaciones, equipamiento, accesorios, servidumbre a constituirse conforme a las leyes aplicables y en general todas las obras, equipos e instalaciones provistas por el Concedente y/o sociedad concesionaria, para la adecuada ejecución y/u operación.

Según Cevasco Zavala (2010) los bienes de la concesión son bienes inmuebles de los cuales es propietario o titular el Estado y que son distintos de los bienes de la

sociedad concesionaria que construyó o adquirió que le sirven para los fines del Contrato (p. 24).

Sobre el tratamiento de los “bienes de la concesión” el artículo 22° del D.S. N° 059-96 PCM (TUO de Concesiones) regula la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos estableciendo:

- i) Valor de transferencia de los bienes al Estado durante o al término de la concesión.
- ii) Depreciación de acuerdo a vida útil no pudiendo exceder del 20% anual
- iii) Alternativamente, podrá depreciar durante el período que reste para el vencimiento del plazo de concesión

En los contratos suscritos por el Estado peruano para la concesión de servicios públicos se suelen mencionar lo siguiente respecto a los bienes en concesión:

- Detalle de los bienes de concesiones
- Valor contable de los bienes de la concesión independientemente del valor establecido para fines tributarios depreciados bajo el método de línea recta y siguiendo principio de contabilidad generalmente aceptados
- Durante el plazo del contrato de concesión, la sociedad concesionaria será la propietaria de los bienes de la concesión y usará los bienes para la prestación del servicio. Al producirse la caducidad del contrato la sociedad concesionaria transferirá todos los bienes al Estado.
- Disponer que los bienes de la concesión se sujetan a lo dispuesto en el artículo 22° del TUO de Concesiones.
- La sociedad concesionaria deberá llevar un inventario actualizado de los bienes de la concesión.
- Vencido el plazo del contrato de concesión y en un plazo no mayor de tres (3) meses contados a partir de la fecha de vencimiento, la sociedad concesionaria deberá cumplir con entregar y transferir los bienes de la concesión al concedente.

En ese contexto podemos indicar que el artículo 22° del TUO de Concesiones establece un régimen especial distinto al régimen común del Impuesto a la Renta para los bienes de la concesión.

Según los términos contractuales considerados en dichos contratos podemos afirmar que los bienes transferidos por las sociedades concesionarias al término del contrato son considerados para efectos legales y tributarios como “activo fijo o intangible” sujetos al régimen especial del TUO de Concesiones lo cual se evidencia cuando se indica que:

- i) La propiedad debe transferirse al Estado al término del plazo del contrato.
- ii) Su valor contable se determina aplicando la depreciación en línea recta.
- iii) Tanto la transferencia como la depreciación tributaria se sujeta a lo dispuesto en el artículo 22 el TUO de Concesiones.

En adición a ello, debemos mencionar que bajo el régimen de concesiones existen dos tipos de bienes o activos intangibles con tratamiento tributario diferente:

- i) Aquellos que representan una inversión en activos de propiedad de terceros, pero sobre los cuales se tiene el derecho de explotación mientras estos bienes tengan vida útil o durante el plazo de la concesión. Estos intangibles deberán amortizarse durante el plazo que los activos fijos que se tiene derecho a explotar nos generen ingresos, o sea durante su vida útil; ello por el principio de alocación de ingresos y gastos que es lo que determina la utilidad de la operación o negocios en cada período.

Para estos efectos la tasa de depreciación aplicable será igual a la tasa de depreciación establecida para el bien transferido, ya sea que se aplique el régimen general de renta o bien el especial de concesiones.

- ii) Aquellos intangibles que representan una inversión necesaria para la continuidad de la concesión pero que no implican un derecho a explotarlos sino el cumplimiento de un compromiso de inversión.

En este caso nos encontramos ante una inversión en activos que no producen ingresos directos por su explotación, sino que se trata de activos

intangibles de duración limitada necesaria (complementaria) para acceder a la concesión.

En este tipo de activos encontramos, por ejemplo, al derecho de uso de la concesión propiamente dicha, sobre el cual se basará nuestra investigación pues consideramos que se trata de un tema interesante cuya regulación tributaria no es muy clara.



## **CAPÍTULO II: ANÁLISIS FINANCIERO DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES**

La Norma Internacional de Contabilidad 38 - Activos Intangibles, emitida el 1 de enero de 2012 incluye las NIIF con fecha de vigencia posterior al 1 de enero de 2012 pero no las NIIF's que serán sustituidas. A continuación, se adjunta un resumen didáctico respecto de las disposiciones contables más importantes de la NIC 38:

### **2.1 Requisitos asociados a la definición de intangibles**

#### **Identificable**

- i) Es separable, es decir puede ser susceptible de ser separado o escindido de la entidad, vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga la intención de llevar a cabo la separación.
- ii) Surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

#### **Control**

- i) Tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo.

La capacidad que la empresa tiene para controlar los beneficios económicos futuros de un activo intangible tiene su justificación, normalmente, en derechos de tipo legal que son exigibles ante las autoridades.

- ii) Que pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios.

#### **Beneficios económicos futuros**

- i) Ingresos ordinarios procedentes de la venta de productos o servicios
- ii) Ahorros de costo y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad.

De acuerdo a lo señalado, el derecho de uso de concesión que paga el concesionario al Estado, cumpliría con los requisitos para ser calificado bajo normas internacionales de contabilidad pues se trata de un intangible separado de los bienes de la concesión, posible de ser vendido o transferido que surge del contrato, generará beneficios económicos únicamente al concesionario (no a terceros) una vez que empiece a generar ingresos propios de la actividad que desarrolle la concesión.

## **2.2 Criterios de reconocimiento**

La Norma Internacional de Contabilidad N°38 establece un activo intangible debe ser reconocido si y sólo si:

- i. Es probable que los beneficios económicos futuros que son atribuibles al activo fluirán a la empresa.
- ii. El costo del activo puede ser medido confiablemente.

Para evaluar el grado de cumplimiento de estos requisitos la empresa recurrirá a “hipótesis razonables y fundadas” que representen de la mejor manera los beneficios económicos que se esperan obtener del activo a lo largo de su vida. Además, las estimaciones a las que debe recurrir la empresa deben ser de tipo externas.

La Administración Tributaria en su Informe N° 125-2010-SUNAT/2B0000 del 02 de setiembre 2010 en el cual se formularon consultas sobre el tratamiento tributario del derecho de llave en el marco de la adquisición de una empresa minera, señaló que para que el derecho de llave pueda ser amortizado con fines tributarios será necesario que se sustente (i) cuáles son los componentes de tal derecho y, (ii) si el mismo tiene una vida útil limitada o no por su naturaleza.

Igualmente, de acuerdo a los criterios para el reconocimiento y valoración, señaló que el costo atribuible al derecho de llave debe ser susceptible de ser valorado en forma fiable. Respecto a criterios para la definición del intangible como tal, debe

cumplir con los requisitos de identificabilidad, control sobre el recurso y existencia de beneficio económico en el futuro.

Finalmente se concluye que, a fin de que el derecho de llave que se presenta en una adquisición de negocios pueda amortizarse para efectos del Impuesto a la Renta, no es suficiente con que se le asigne un valor razonable, debiendo ser valorado de forma fiable de acuerdo con las normas internacionales de contabilidad.

La misma posición también la encontramos en el informe 213-2007 SUNAT/2B0000 del 29 noviembre 2007.

### **2.3 Criterios de valoración**

Si el intangible cumple con los requisitos impuestos por la propia definición y los criterios de reconocimiento generales, podrá reconocerse en el balance de la empresa de acuerdo a los criterios de valoración dispuestos en la NIC 38 – Activos Intangibles en la cual se reconoce el criterio de "coste" como criterio general para el reconocimiento inicial de los activos intangibles siendo distinta la medida de referencia en función de la forma en que se materialice la adquisición del activo, prevaleciendo en la mayoría de los casos el valor razonable como medida de referencia del coste . Para el análisis de los distintos criterios de valoración, según la forma de adquisición del activo, se distinguen cinco tipos que a continuación graficamos:

Tabla 2. 1.

Criterio de Valoración

Tipo de Adquisición	NIC 38
<b>Independiente a terceros</b>	<b>Precio de adquisición</b> , incluyendo los costes adicionales directamente atribuibles a la preparación del activo para su puesta en marcha. Los gastos financieros pueden ser considerados como mayor valor del activo según el tratamiento alternativo recogido en la NIC 23
<b>Subvención oficial</b>	<b>Valor razonable</b> , según queda recogido en la NIC 20 (1994). El activo intangible y la subvención, podrán ser valorados por su valor razonable o por su valor simbólico. A este último, podrán añadirse los gastos adicionales incurridos para su puesta en marcha.
<b>Permuta de activos</b>	<b>Valor razonable del bien entregado</b> siempre que: a) la transacción tenga un carácter comercial ; y b) el valor razonable del activo recibido o el entregado pueda medirse de forma fiable. En caso contrario, el activo adquirido quedará valorado por el valor neto contable del activo entregado. En el caso de adquisiciones de activos intangibles a cambio de instrumentos financieros, se utilizará el valor razonable de los activos financieros entregados como criterio de valoración.
<b>Procedentes de una combinación de negocios</b>	Los activos intangibles procedentes de una combinación de negocios podrán reconocerse por su valor razonable en el balance de la empresa siempre que a) sean identificables b) su <b>valor razonable</b> pueda ser medido en fiabilidad
<b>Internamente generados</b>	<b>Investigación:</b> Los desembolsos en actividades de investigación deberán cargarse a resultados del ejercicio. <b>Desarrollo:</b> Los desembolsos en actividades de desarrollo tendrán que capitalizarse desde el momento en que se cumplan todos los criterios de éxito comercial, técnico y financiero dispuestos en la norma. Asimismo, sólo podrán capitalizarse los costes directamente atribuibles, entre ellos los financieros, de acuerdo a la NIC 23

Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 38 – Activos Intangibles. Párrafos 24 hasta 67.

Emitida el 01 enero 2012 emitida por el IASB –International Accounting Standards Board– quien está encargado de revisarlas y modificarlas desde el 2001.

De acuerdo a lo señalado, consideramos que el derecho de uso de concesión cumpliría con el criterio de reconocimiento y de valoración al ser probable que fluirán beneficios económicos futuros durante el plazo que dure el contrato de concesión asimismo por

haber pagado un precio de adquisición o de entrada establecido para obtener la concesión, respectivamente.

Como podemos concluir ante la imprecisión de la definición de lo que realmente se debe considerar como activos intangibles en la legislación tributaria muchas veces es necesario recurrir a las Normas Internacionales de Contabilidad.

#### **2.4 Vida útil – Período de amortización**

La NIC 38 – Activos Intangibles establece que se valorará si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida.

- Si es finita, se evaluará la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil.
- La entidad considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al periodo a lo largo del cual el activo se espera que genere entradas de flujos netos de efectivo para la entidad.

La contabilización de un activo intangible se basa en su vida útil. Un activo intangible con una vida útil finita se amortiza, mientras que un activo intangible con una vida útil indefinida no se amortiza.

#### **Período y método de amortización**

La NIC 38 establece que el importe amortizable de un activo intangible con una vida útil finita, se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil.

La amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia y finalizará en la fecha más temprana de las siguientes: la fecha en la que el activo se clasifique como disponible para la venta de acuerdo con la NIIF 5 Activos No Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas y la fecha en que el activo sea dado de baja en cuentas.

El método de amortización utilizado reflejará el patrón de consumo esperado, por parte de la entidad, de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización. El cargo por amortización de cada período se reconocerá en el resultado del periodo, a menos que otra Norma permita o exija que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo.

Pueden utilizarse diferentes métodos para distribuir el importe depreciable de un activo, de forma sistemática, a lo largo de su vida útil. Los métodos son: método lineal, método de depreciación decreciente, método de las unidades de producción.

El método utilizado se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros esperados incorporados en el activo, y se aplicará de forma coherente de periodo a periodo.

De acuerdo a lo señalado, el derecho de uso de concesión cumple con los criterios prescritos por la NIC 38 tales como definición, valoración, reconocimiento y finalmente, al tener como característica una vida útil finita, limitada por la duración del contrato de concesión y amortizable a partir de que la concesión esté disponible para el inicio de operaciones, en consecuencia, se trataría de un activo intangible que deberá registrarse financieramente bajo Normas Internacionales de Contabilidad.

# CAPÍTULO III: DERECHO DE CONCESIÓN Y LA PROBLEMÁTICA DEL RÉGIMEN APLICABLE

## 3.1 Derecho de uso de concesión

En principio, debemos partir de la premisa que el supuesto planteado en el presente trabajo de investigación no está referido a las contraprestaciones por explotación de la concesión. Este pago se refiere al derecho de uso o derecho de entrada efectuado por el concesionario al concedente por la adquisición de la concesión, a cambio de la administración de una infraestructura vial, minera, portuaria, entre otras, cuya duración está limitada por el contrato.

El derecho de uso de concesión o explotación es otorgado por el Estado a particulares, el cual se define como un bien incorporal o intangible.

La concesión otorga a su titular el derecho de uso exclusivo y disfrute de los bienes objeto de la concesión y, adicionalmente, la titularidad de los beneficios que se deriven de ellos. El concesionario no tiene derecho real sobre los bienes, sino simplemente tiene el derecho de usar y disfrutar de ellos, como objeto de la concesión. Adicionalmente, la legislación dispone que las concesiones sean bienes incorporales registrables.

La concesión es irrevocable, en tanto su titular cumpla las obligaciones que el sector exija para mantener su vigencia.

El derecho de uso de concesionar o explotar los bienes por parte del privado está sujeto a condiciones que entre otros son: i) utilizar los bienes materia de la concesión en los términos y los fines pactados en el contrato de concesión, ii) cumplir con los procedimientos, obligaciones indicadas en las normas del sector, iii) cumplir con la retribución económica según la modalidad de concesión.

Asimismo, consideramos que el derecho de uso de concesión no es intrínseco o importante en la figura jurídica de la concesión debiendo evaluarse cada caso en particular, así como, evaluar que el pago que realiza el concesionario por esta obligación no afecte el equilibrio económico financiero del contrato.

Dentro de los pagos que se realiza al Estado pueden estar incluidos otros conceptos inherentes a la adquisición de la concesión.

Este pago por derecho de uso de concesión se da por lo general, en medio de una concesión de tipo onerosa<sup>9</sup>.

También el MEF Ministerio de Economía y Finanzas mediante su Oficio N° 307-98-EF/GG.11, la entonces Dirección General de Política Fiscal señaló que el monto que cobra el Estado al concesionario por el otorgamiento de la concesión, es un recurso de carácter patrimonial de naturaleza no tributaria considerándose como una renta de propiedad.

Citaremos algunos informes de la Administración Tributaria, jurisprudencia del Tribunal Fiscal, entre otros documentos, que versan acerca del derecho de uso de concesión o explotación y que nos permite ver la interpretación que se le ha dado en los diferentes casos:

Informe N° 031-2013 SUNAT/4B0000 de fecha 23 de febrero 2013 la Sunat expone el caso de una concesión que es otorgada a una persona jurídica a cambio de una contribución, adquiriendo así un activo intangible. Este intangible que adquirió la concesión consiste en el derecho a explotar temporalmente el servicio público objeto de aquél, recibiendo como contraprestación una tarifa, precio, peaje u otro sistema de recuperación de la inversión o beneficio adicional, abonados directamente por los usuarios, que le permitirá la cobertura de su inversión.

La RTF 18397-10-2013 del 11 de diciembre 2013 referida a los derechos para el aprovechamiento de los recursos naturales indicando que además de cumplir con la condición de que los mencionados recursos sean otorgados a los particulares mediante las modalidades de concesión que establecen las leyes especiales para cada recurso natural, deberá cumplir con la condición del pago al Estado de una retribución económica.

Zegarra Vílchez (2012) (p.27-30), afirma que la concesión minera no tiene existencia física sino que deriva de un “título” jurídico otorgado por el Estado Peruano – ficción legal- cuyo valor no es presente ni definitivo sino que se va estableciendo poco a poco como consecuencia de las inversiones en prospección o exploración y otros desembolsos que realice el titular de la concesión minera o un tercero e, incluso, como consecuencia de la propia explotación comercial del yacimiento.

---

<sup>9</sup> Es aquella concesión en la cual se realizan pagos al concedente que pueden consistir en: derechos de uso, tasas, tarifas o, pagos en cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden.

También podemos citar la NIC38- Activos Intangibles (desarrollada en el capítulo II), que en sus párrafos 119 y 12 mencionan características de los intangibles que aplican al derecho de uso de concesión: La clase de intangibles es el conjunto de activos de naturaleza similar usados en las actividades de la empresa, entre los que se encuentran las concesiones y franquicias.

Asimismo, menciona que cumple con el criterio de identificabilidad cuando: i) es separable, susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación; o ii) surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.

Bajo esta definición podríamos considerar que el derecho de uso de concesión cumple el criterio de identificabilidad, cumpliendo con definición de activos intangibles.

La RTF 5735-5-2003 del 10 de octubre 2003 menciona al derecho que otorga la concesión definiéndolo como un bien incorporal, con naturaleza jurídica es la de un inmueble, y con la característica de un inmueble.

Por su parte de la remisión al TUO de la Ley general de Minería y su comparación con la Ley General de Renta, se concluye lo siguiente:

- i) El valor de concesión minera no es deducible como gasto, pero sí es amortizable.
- ii) El intangible transferido en propiedad va a formar parte del activo de la empresa, tal como, si el accionista hubiera aportado dinero y con ello se hubiera adquirido el derecho de concesión minera.

Como podemos apreciar, ya en el año 2003 el Tribunal Fiscal concebía al derecho de concesión minera como un activo intangible y por ende se le debe aplicar las normas tributarias relacionadas al mencionado activo.

A través de la RTF 7114-1-2004 del 21 de setiembre 2004 en la misma línea de la resolución anteriormente mencionada, el Tribunal Fiscal define a la concesión minera como un derecho de extracción y aprovechamiento de recursos mineros hasta su agotamiento, cuya adquisición constituye un costo para el mencionado titular susceptible de ser valorizado.

Asimismo, la RTF 2424-5-2002 del 03 de mayo 2002, menciona que la concesión minera constituye un bien intangible o incorporal, es decir, constituye un derecho real que tiene una existencia abstracta que está representado por el valor de los atributos que se le reconoce al concesionario. Añade que, las concesiones mineras pueden ser objeto de diversos contratos, entre otros, el contrato de transferencia, por el cual se transfiere la totalidad o parte de concesiones, produciéndose la transferencia de derechos mineros (concesión minera) en forma definitiva, por lo que la operación a la que asimila es a una venta, siendo que por la naturaleza del bien objeto de la operación y la legislación que le es aplicable, se trata de una venta de un bien intangible inmueble.

La RTF 5130-5-2002 del 04 de setiembre 2002 establece que la concesión minera constituye un derecho real que tiene una existencia abstracta que está representado por el valor de los atributos que se le reconoce al concesionario debiendo ser tratado como un bien intangible o incorporal porque no puede ser percibido por los sentidos. En tal sentido, tratándose de la cesión de una concesión minera, lo que principalmente se otorga es el uso o goce del conjunto de derechos que conforman la concesión y, que conllevan la explotación económica para hacer suyos los productos.

Finalmente, nuestra opinión es que el derecho de concesión es el pago al Estado por el derecho que le otorga al privado de usar y explotar los bienes entregados. Es un bien incorporal, sin existencia física, constituida por deberes y derechos que le reconoce el Estado al Concesionario.

No es una regla que exista esta figura en todas las concesiones sin embargo en aquellas en que se presenta deberá dársele el tratamiento de un activo intangible muy distinto a los bienes intangibles materia de la concesión.

Los bienes de la concesión, consideramos se deben registrar por las leyes estrictamente sectoriales que, en el caso de la concesión, es el TUO de Concesiones.

No obstante, el intangible por el derecho de uso de concesión no se registrará necesariamente por la misma legislación sectorial, lo cual trataremos más adelante en el desarrollo del presente trabajo de investigación.

## **3.2 Régimen aplicable al derecho de concesión: Relación entre la normativa de concesiones y de impuesto a la renta**

### **3.2.1 Generalidad vs. Especialidad**

En diversas oportunidades nos encontramos en situaciones donde pueda existir un conflicto de normas o cuando una operación comercial estaría regulada por dos entes distintos del Estado; en dichos casos se debe evaluar que norma prevalece.

Cuando existe este tipo de conflictos entre dos o más normas que regulan el mismo supuesto de hecho de modo incompatible entre ellas siendo el problema la elección de la norma aplicable, la Teoría General del Derecho propone la aplicación de tres criterios sucesivos en el análisis.

Los criterios son:

- Principio de jerarquía. (norma de mayor jerarquía prevalece sobre otra de menor jerarquía)
- Principio de especialidad. (norma especial prevalece sobre norma de carácter general)
- Principio de temporalidad. (norma posterior prevalece y se aplica sobre la anterior que regulaba sobre la misma materia)

Para los fines de nuestro trabajo de investigación resulta importante centrarnos en el principio de especialidad, pues nos encontramos frente a la posible aplicación de dos normas, una especial como es el Texto Único Ordenado de Concesiones y la otra, Ley del Impuesto a la Renta.

Sabemos de los diferentes pronunciamientos tanto de la Sunat como del Tribunal Fiscal en los cuales hacen prevalecer bajo este principio, la norma de especialidad. Podemos citar a manera de ejemplo el Informe N° 131 2012-SUNAT-4B4000 del 10 de octubre 2012<sup>10</sup> el cual versó sobre la elección de la norma aplicable en materia de aduanas, prevaleciendo la norma de mayor especialidad.

---

<sup>10</sup>Dicho informe es la ampliación de otro anterior N° 096-2012-SUNAT/4B4000 publicado el 19 Julio 2012, el cual versó sobre algunos alcances sobre la Ley General de Aduanas.

Asimismo, nuestra jurisprudencia tributaria también ha considerado el principio de especialidad en sus argumentos para poder sustentar sus conclusiones. Conocemos de casos en que el Tribunal Fiscal se ha pronunciado<sup>11</sup> sobre casos de “conflictos de normas” y en ella resuelve y explica que las disposiciones especiales priman sobre las generales, precisando que dichas normas especiales no contradicen las normas generales.

Si bien creemos que en este análisis debe prevalecer la norma especial, eso no obsta que la elección de la norma especial debe ser producto de un análisis conjunto de las normas que se encuentran en conflicto, identificar los elementos predominantes y características de cada una, validando su verdadera aplicación en la realidad, sin reparos subjetivos que impliquen otras áreas.

### **3.2.2 Obligatorio vs. Facultativo**

En función al Principio de Legalidad se pueden otorgar beneficios tributarios o establecer nuevos tributos señalando el hecho generador.<sup>12</sup>

De otro lado, la Ley de Concesiones en su artículo 1° establece las normas que rigen el otorgamiento de concesiones a personas jurídicas, nacionales o extranjeras, para la ejecución y explotación de obras públicas de infraestructura y de servicios públicos a que se refiere el 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.

Dado que la Ley de Concesiones ya establece un tratamiento tributario a aplicar y de acuerdo al Principio de Legalidad, las empresas que opten por tener contratos de concesión con el Estado Peruano se encuentran “obligadas” a seguir el tratamiento

---

<sup>11</sup>El Tribunal Fiscal mediante resolución N° 6340-2-2003 señaló que “(...) la Ley N° 27616 implicó la derogación del régimen tributario municipal contenido en la Ley de Tributación Municipal, no alcanzando la misma a la Ley General de Minería por tratarse esta última de una norma especial que regula la actividad minera y dentro de ese campo, beneficios específicos.

<sup>12</sup>El Código Tributario vigente, D. Supremo 133-2013-EF en su norma IV. Principio de legalidad – reserva de ley señala: “Solo por Ley o por decreto legislativo, en caso de delegación se puede; a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de recepción y percepción...”

tributario en la Ley de Concesiones, no cabe la “facultad” de optar por otro tratamiento como el general (LIR).

Creemos que la opción del legislador es muy rígida y no brinda un beneficio real a las empresas (que tienen Concesión con el Estado) ya que no tiene la facultad de elegir el régimen tributario; como por ejemplo si disfrutaran las empresas del Sector Agrario, que pueden optar entre aplicar el Régimen General o el Régimen Agrario.

### **3.2.3 Amortización vs Depreciación**

A continuación, mostramos un comparativo del tratamiento tributario de los intangibles bajo la Ley del Impuesto a la Renta y, el TUO de Concesión.

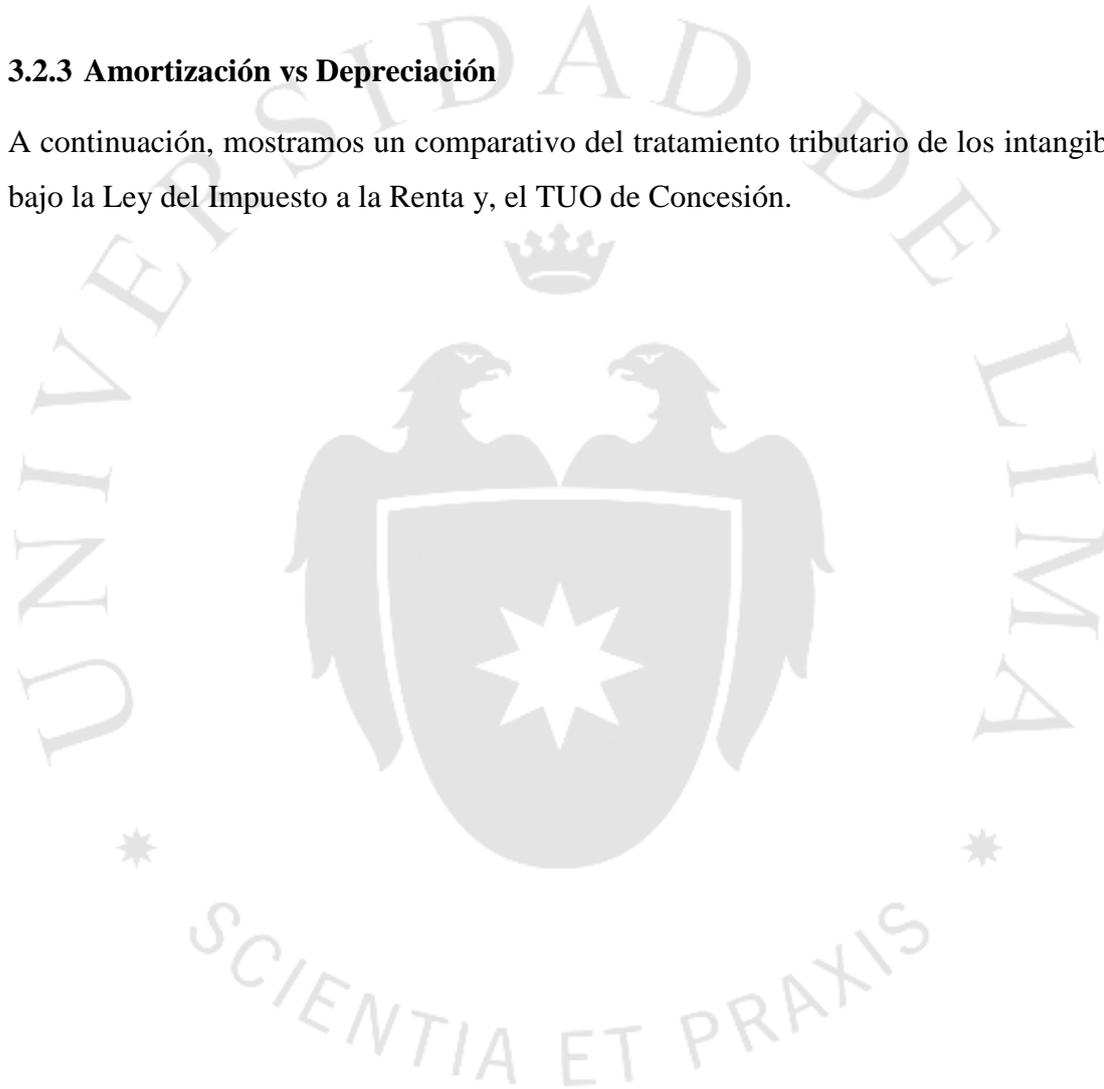


Tabla 3. 1.

Comparativo del tratamiento tributario de la amortización de intangibles

<b>Ley del Impuesto a la Renta</b>	<b>Ley de Concesiones</b>
<b>Base legal:</b> Art 37 y 44 inciso g) Ley de IR y Art 25 inciso a) numeral 2 del Reglamento de la Ley de IR.	<b>Base legal:</b> Art 22 Ley de Concesión D.S. N° 059-96-PCM y Art 3 Reglamento de la Ley de Concesión D.S. N° 59-96-PCM.
<b>Deducible:</b> Primera regla general: No deducible amortización de activos intangibles.	<b>Deducible:</b> Podrá depreciar (amortizar) anualmente los <b>bienes materia de la concesión</b> de acuerdo a su vida útil, no pudiendo exceder de 20% anual.
<b>Deducible:</b> Segunda regla: Excepción también general, los activos intangibles de duración limitada si es deducible su amortización.	<b>Deducible:</b> Alternativamente podrá depreciar (amortizar) íntegramente hasta el vencimiento de la concesión.
<b>Definición:</b> No hay definición de Intangible, en reiterados pronunciamientos de SUNAT (RTF 09518-2-2004 e informe 022-2007-SUNAT) se remiten a la NIC 38 .	<b>Definición:</b> Entiéndase por Concesión al acto administrativo por el cual el Estado otorga a personas jurídicas nacionales o extranjeras la ejecución y explotación de determinadas obras públicas de infraestructura o la prestación de determinados servicios públicos, aprobados previamente por la PROMCEPRI, por un plazo establecido
<b>Plazo:</b> El precio pagado de intangibles de duración limitada pueden ser gasto en 01 ejercicio ó 10 años. Afecten a la generación de rentas gravadas.	<b>Plazo:</b> Edificaciones y construcciones según el marco (plazo) del contrato de concesión.

Fuente: Decreto Supremo N° 054-99\_EF Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y Decreto Supremo N° 059-96 EF Texto Único Ordenado de la Ley de Concesiones.

Que de acuerdo a lo revisado en la norma citada del TUO de Concesiones, es interés del Estado Peruano promover la participación de la inversión privada en el ámbito de las obras publicas de infraestructura y de servicios públicos, ello con la finalidad de

desarrollar ciertas regiones, mejorar ciertos servicios públicos o fomentar sectores económicos estratégicos que el Estado no está en la capacidad ejecutarlos.

En virtud de ello el Estado con el objetivo de materializar dichos intereses debe otorgar beneficios tributarios, lo cual fomentará al sector privado a invertir en los proyectos públicos.

Sin embargo, observamos que la Ley de Concesiones no tiene un tratamiento beneficioso para la amortización de los intangibles como si lo tiene la Ley del Impuesto a la Renta que permite tratarlo como gasto y deducirlo en un solo ejercicio.

- Norma general de la Ley del Impuesto la Renta: plazo de amortización 1 hasta 10 años
- Norma especial del TUO de Concesiones: de acuerdo a su vida útil con el tope del 20% anual (05 años) o, en el plazo de duración de contrato

Mientras que en el régimen general los intangibles de duración limitada (y precio pagado) cuentan con el beneficio de poder enviarlo al gasto hasta en un ejercicio, este beneficio no se traslada a la Ley de Concesiones. Esta desventaja de la Ley de Concesiones puede desalentar a los inversionistas que apuesten por estructuras de negocios como las concesiones bajo el entendido de que cuentan con esquemas tributarios ventajosos, lo cual en la práctica no es tan cierto.

Entendemos que el legislador optó por amortizar un intangible según su vida útil o alternativamente durante el plazo del contrato por una real correlación de ingresos y gastos, sin embargo, consideramos que ello debe ser evaluado a fin de que permita su tratamiento tributario sea el mismo o más ventajoso aún en el ámbito de las concesiones.

# **CAPÍTULO IV: PAGO POR DERECHO DE USO DE CONCESIÓN Y SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN EL RÉGIMEN COMÚN DEL IMPUESTO A LA RENTA**

## **4.1 Planteamiento del problema**

La Sunat emitió Informe N° 186 -2016-SUNAT/5D0000 del 29 de noviembre 2016 en el cual se consulta si la amortización del activo intangible generado por el derecho de uso que se otorga a un concesionario respecto de los bienes de una concesión puede regirse por: i) artículo 44 inciso g) de la Ley del Impuesto a la Renta o, ii) artículo 22 del TUO de Concesiones.

A pesar de que dicho informe usa el término “Derecho de Uso”, el mismo no está referido al análisis que estamos haciendo en el presente trabajo de investigación.

La Sunat ha señalado en el mencionado informe que, en el caso de los activos intangibles de duración limitada generados por el derecho de uso sobre activos transferidos al Estado, el tratamiento tributario es el mismo que el establecido para los bienes materia de la concesión, debiendo aplicarse lo establecido en el artículo 22° del TUO de Concesiones.

Lo dicho se sustentaría en aplicación del principio de especialidad mas no hace un análisis más amplio de los demás intangibles en concesión.

Con ello Sunat solo estaría aclarando el tratamiento de los activos intangibles asociados a la explotación de la obra en concesión mas no el de los otros intangibles, como es el caso del pago por el derecho de uso.

Consideramos que la Sunat debió realizar un análisis más completo y no tan acotado de manera que pueda aclarar sobre el tratamiento de todos los intangibles que pueden presentarse en la figura de un contrato de concesión.

Complementamos lo dicho, pues conocemos de casos de fiscalizaciones tributarias en la cual la Sunat tuvo posiciones vacilantes frente al régimen tributario aplicable de otros intangibles, distintos a los entregados para la explotación de la

concesión, llegando a afirmar sin mayor sustento técnico que debe aplicarse también el régimen especial del TUO de Concesiones.

Si bien parecía que este informe zanjaría la discrepancia sobre el régimen tributario a aplicar en el caso de los otros intangibles en una concesión, eso no fue así, por el contrario, sin efectuar un análisis de la realidad de la operación o por la naturaleza del bien en cuestión, la Sunat basándose únicamente en que existe un régimen tributario especial para los bienes entregados en concesión, se limitó en concluir que los activos fijos o intangibles de duración limitada generados por el derecho de uso que se le otorga al concesionario, deben observarse según lo establecido en el artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones.

Respecto a los demás supuestos de otros intangibles en concesión podríamos deducir contrario sensu que, se aplicará el régimen general del impuesto a la renta. Eso reforzaría nuestra posición y de alguna manera podría validar la argumentación desarrollada en este trabajo acerca de que en el caso de los otros intangibles no asociados a obras, como lo son el derecho de uso de concesión entre otros, debe aplicarse el régimen del impuesto a la renta. Ello se sustentaría por las siguientes razones:

- i) El derecho de uso de concesión es un intangible diferente al entregado para explotar en concesión, no está relacionado a bienes físicos sino al permiso otorgado por el concedente de poder construir, reparar y conservar infraestructura y prestar servicios.
- ii) \* El pago por el derecho de uso tiene como único correlato el derecho temporal para explotar los bienes de la concesión durante la vida útil establecida en el contrato.

Ahora bien, considerando este marco es pertinente remitirnos al inciso g) del artículo 44° de la Ley del IR indica textualmente lo siguiente:

No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría:

- g) La amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por 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.

En concordancia con lo anterior, el artículo 25 del Reglamento de la Ley indica que:

- a) Para la aplicación del inciso g) del artículo 44 de la Ley se tendrá en cuenta lo siguiente:

(...)

2.- Se consideran activos intangibles de duración limitada a aquéllos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras (Software).

No se considera activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (goodwill).

Tal como puede advertirse, la Ley del Impuesto a la Renta consagra como regla general la no deducibilidad de la amortización de activos intangibles.

Sin embargo, la excepción a dicha regla se presenta cuando la amortización corresponde a activos intangibles de duración limitada que han sido adquiridos pagando un precio por ellos. Al respecto, el Reglamento ha indicado que la vida útil de un activo intangible puede encontrarse limitada por ley o por su propia naturaleza.

Por otro lado debemos señalar que, la concesión confiere a su titular un derecho de naturaleza temporal.

Tuesta y Polo (2014) han indicado que mediante una concesión, el Estado confiere determinados derechos y obligaciones al concesionario, esencialmente vinculados con la ejecución de determinada obra pública de infraestructura y/o su explotación para la prestación de un servicio público durante un periodo establecido, culminado el cual los bienes utilizados para dicha concesión revierten al Estado. (pp, 38)

De acuerdo a lo anterior, podemos identificar como elementos sustanciales de la concesión a los siguientes<sup>13</sup>:

- Es una relación de derecho público que se instrumentaliza a través de un contrato suscrito entre el Estado y un privado (concesionario).

---

<sup>13</sup> Estos elementos ya han sido mencionados en el Capítulo 1.1 Naturaleza jurídica de las concesiones, se vuelven a mencionar pues es un concepto importante para el planteamiento del problema.

- Dicho contrato tiene como objeto conferir al concesionario derechos y obligaciones vinculados esencialmente a construir determinada obra pública de infraestructura y/o brindar un servicio público.
- Es un instrumento para que el Estado ejecute obras públicas y brinde servicios públicos valiéndose de recursos del sector privado a cambio de la posibilidad de aprovechar económicamente dichos bienes u otro tipo de contraprestación a su favor.
- Su naturaleza es temporal, pues los bienes de la concesión revierten al Estado.

Respecto al elemento sustancial de la temporalidad que debe cumplir el derecho de uso de concesión, la Sunat en su Informe N° 031-2013-SUNAT/4B0000 del 26 de febrero 2013 relacionado a un caso similar al nuestro, sobre el pago que se realiza por el otorgamiento de una concesión, señala que:

(...) la concesión de obras públicas de infraestructura de servicios públicos nace en virtud de un acto de la Administración que, formalizado a través de un contrato de concesión, tiene por objeto la prestación de un servicio público que involucra que el concesionario, por cuenta y riesgo, asuma la realización de actividades de construcción – en caso esté prevista – y de explotación del servicio al cual esté destinada la infraestructura (puertos, aeropuertos, ferrocarriles y carreteras), recibiendo como contraprestación por el mantenimiento de un servicio regular o dentro de los estándares de servicialidad técnica internacionalmente establecidos, una tarifa o un peaje, abonados directamente por los usuarios, que le permitirá la cobertura de su inversión y percibir réditos dentro del tiempo de vigencia de la concesión. Una de las características generales de una concesión es su temporalidad, lo cual implica que su término está condicionado a la llegada de un determinado plazo, lo cual es algo inherente a la institución jurídica de la concesión.

La posición de la Sunat es clara en tanto considera que si el contribuyente realiza un pago que tiene como contraprestación el otorgamiento de un derecho temporal, como sucede en un contrato de concesión, dicho pago corresponderá a un activo intangible de duración limitada y, por tanto, podrá aplicársele el tratamiento previsto por el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Mencionar también que, una de las características generales de una concesión es su temporalidad, lo cual implica que su término está condicionado a la llegada de un determinado plazo, lo cual es algo inherente a la institución jurídica de la concesión (García Novoa, César, 1994, p.105)

De otro lado, tenemos el Informe N° 060-2005-SUNAT-2B0000 del 31 de marzo 2005 cuyo supuesto tratado es similar pero en el sector de puertos. En dicho informe se consulta si el pago efectuado por una persona jurídica para adquirir el derecho de uso de la concesión (intangible) que permita operar una infraestructura para la prestación de servicios portuarios no referido a las contraprestaciones por la explotación de la concesión, sino a la contraprestación por la adquisición de la misma, se puede amortizar en el plazo máximo de 10 años o considerarse como gasto. Este informe textualmente señala:

(...) tratándose del pago efectuado por la adquisición del derecho de uso de concesión (intangible) de la administración de una infraestructura portuaria cuya duración se encuentra limitada legalmente, a opción del contribuyente, dicho pago podrá amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años o considerarse como gasto, aplicándose a los resultados del negocio en un solo ejercicio, siempre que dicho intangible se encuentre afectado a la generación de rentas gravadas de tercera categoría.

Asimismo, de conformidad con lo establecido en el primer párrafo del artículo 8 de la Ley N° 28194<sup>14</sup>, no serán deducibles como costo ni gasto aquellos pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago, cuando exista la obligación de hacerlo.

En dicho informe la Sunat enfatiza que el intangible descrito será deducible su amortización siempre que esté asociado a la generación de ingresos y agrega un requisito adicional para la deducibilidad que es haber utilizado medios de pago.

Citaremos nuevamente lo pronunciado por Sunat en su Informe N° 031-2013-SUNAT<sup>15</sup> en el que se indica lo siguiente:

Según lo expuesto en los párrafos anteriores, al otorgarse la concesión a una persona jurídica a cambio de una contribución, esta adquiere un activo intangible. Este intangible adquirido consiste en el derecho a explotar temporalmente el servicio público

---

<sup>14</sup> Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, publicada el 26.03.20014.

<sup>15</sup> Criterio que ha sido reiterado por el Informe N° 050-2015-SUNAT/5D0000 publicado el 31 marzo 2015 el cual versó sobre a partir de cuándo debe computarse la amortización de un intangible en una concesión.

objeto de aquél, recibiendo como contraprestación una tarifa, precio, peaje u otro sistema de recuperación de la inversión o beneficio adicional, abonados directamente por los usuarios, que le permitirá la cobertura de su inversión.

Ahora bien, la temporalidad del derecho adquirido para la explotación del servicio público determina que tenga una vida útil limitada, la cual está establecida en el contrato, originándose, consecuentemente, un desmedro de valor por el transcurso del tiempo.

De acuerdo a lo citado en el informe se concluye que el intangible por derecho de uso de concesión podrá amortizarse de acuerdo a lo establecido por la Ley del Impuesto a la Renta siempre que esté afectando la generación de renta gravada y se realice el pago a través de los mecanismos de Medios de Pago.

En ese sentido podemos concluir que, el derecho de uso de concesión cumple con lo estipulado en la Ley del Impuesto a la Renta más no con el artículo 22 del TUO de Concesiones.

El pago efectuado por la adquisición de la concesión califica como un intangible de vida útil limitada, lo cual se confirma al tratarse de un derecho temporal. Asimismo, deberá observarse los demás requisitos indicados por el inciso g) del artículo 44 de la Ley del IR.

Habiendo determinado que la norma aplicable es la Ley del Impuesto a la Renta, resulta conveniente desarrollar las excepciones para que el intangible pueda ser deducido y que a continuación detallaremos:

### **3.3 Deducibilidad del gasto**

En virtud a lo establecido en el artículo 37° de la LIR se dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la citada norma.

Asimismo, el último párrafo del mismo artículo señala que para efecto de determinar que los gastos son necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente,

generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I) y II) del referido artículo 37, entre otros.

Ante ello, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, todos los gastos necesarios para la generación de la renta gravada son deducibles, en aplicación del principio de causalidad, sin perjuicio que algunos de dichos gastos se encuentren limitados también por la propia norma.

Asimismo, el pago por derecho de uso de concesión es un desembolso necesario para poder realizar la actividad que genera la renta gravada.

De acuerdo a las normas sectoriales y a la jurisprudencia citada en capítulos anteriores, dicho pago forma parte del compromiso asumido por el inversionista para el otorgamiento de la concesión, derecho de uso cuya titularidad permite la obtención de ingresos gravados.

Debemos mencionar que la Administración Tributaria también se ha pronunciado respecto de la deducibilidad de estos pagos por derecho de concesión en su Informe 029-20017-SUNAT/2B0000 del 07 de febrero 2007 en el cual analizó consultas relacionadas a concesión en carreteras y al uso de crédito fiscal por gastos de no domiciliados. Respecto al tema de concesiones la Sunat concluyó que el pago de la contribución impuesta con ocasión de la concesión otorgada al amparo de las normas de rango de Ley son gasto deducible para la determinación del Impuesto a la Renta pues forma parte del compromiso asumido por el inversionista para el otorgamiento de la concesión, derecho cuya titularidad permite la obtención de ingresos gravados con el Impuesto a la Renta.

De un primer análisis consideramos que dicho pago es deducible para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta con ocasión de la concesión otorgada bajo criterios claros de causalidad.

### **3.4 Requisito del precio pagado**

Respecto a si resulta necesario pagar el precio de un bien o derecho considerado como “activo intangible” a fin, de poder ejercer la opción prevista por el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, debemos señalar que, en nuestra opinión no constituye

requisito para ejercer la opción prevista por el artículo 44 de la Ley del IR, ello se sustenta en lo siguiente:

No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría

(...)

g) La amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el **precio pagado** por 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. La SUNAT previa opinión de los organismos técnicos pertinentes, está facultada para determinar el valor real de dichos intangibles, para efectos tributarios, cuando considere que el **precio consignado** no corresponde a la realidad. La regla anterior no es aplicable a los intangibles aportados, cuyo valor no podrá ser considerado para determinar los resultados.

**i) No existe uniformidad en los términos empleados por la Sunat.**

Como podemos apreciar inicialmente se refiere al precio pagado por los intangibles luego en el mismo párrafo se menciona al precio consignado facultando a la SUNAT a su ajuste; a partir de la lectura de la norma consideramos que ello no soportaría un análisis profundo no existe uniformidad en los términos usados.

Por lo tanto, el texto de la norma no sería sustento suficiente para establecer como requisito que el precio haya sido cancelado para ejercer la opción prevista.

**ii) Sea una operación onerosa**

De acuerdo con la norma citada, nuestro entendimiento es que el legislador pretendió dejar claro que la operación en la cual se adquiere la titularidad del intangible debe ser onerosa pero además debe contemplar la obligación de pago de una suma de dinero esto es, de un precio.

De hecho, esta lectura se sustenta en el propio artículo 44, que excluye de su ámbito de aplicación a los activos adquiridos vía aporte de capital, operación que siendo onerosa no contiene como uno de sus elementos la obligación de pagar un precio. Por lo tanto, la norma no conceptualiza el precio pagado como la cancelación total de la prestación pactada.

Adicionalmente, debemos citar los casos de licencias de uso de softwares (activos intangibles de duración limitada) los cuales califican en materia de IR como el resultado de una enajenación. Como sabemos en los contratos de licencia los pagos se realizan como anualidades durante la vigencia del contrato, por lo que de seguir la interpretación contraria a la que sostenemos, el contribuyente licenciataria solamente podría ejercer la opción cuando termine su contrato de licencia ya que antes no habría pagado totalmente la retribución acordada, posición que resulta claramente inconsistente.

Cabe indicar que la posición de la Administración Tributaria expresada en los Informes N° 088-2011-SUNAT y 017-2011-SUNAT <sup>16</sup>consiste en que resulta necesario el pago previo del precio del bien para aplicar el referido artículo 44.

Sin embargo, es importante mencionar que ninguno de los referidos pronunciamientos señala que dicho pago deba producirse respecto de la totalidad del precio del intangible.

Finalmente mencionar el artículo 25 del Reglamento, respecto de que el tratamiento previsto por el artículo 44 puede aplicarse “cuando dicho precio se origine por la cesión de tales bienes intangibles, y no a las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros, léase a las regalías.

La norma reglamentaria equipara al precio originado por la cesión del intangible y a la contraprestación pactada por el uso, aclarando que sólo el primero se encuentra comprendido dentro del ámbito de la Ley, es decir, el reglamento estaría definiendo que el concepto de precio comprende a las contraprestaciones pactadas por el uso de los bienes.

Otro supuesto que consideramos en mencionar es que sucedería si el pago no se realiza en su integridad, es decir se abona en 02 partes.

---

<sup>16</sup> Informes publicados el 15 julio 2011 y 22 de febrero 2011, respectivamente.

Sobre este punto, consideramos aun cuando la norma se refiera a precio pagado, leída junto con el Reglamento, no contempla como requisito la cancelación total de dicho precio, por lo que resulta suficiente el pago, incluso parcialmente, en cuyo caso podrá aplicar el artículo 44 de la Ley respecto del pago efectuado.

Por ende, si en un ejercicio posterior y producto de una nueva negociación de las partes dicho precio se incrementa, ello no significaría que en el ejercicio en que se produjo el pago inicial se haya incumplido el requisito previsto por la norma (ni siquiera bajo la interpretación que era requerida la cancelación total del precio), puesto que, en cualquier caso, el nuevo pago debería seguir el mismo tratamiento que el pago inicial al corresponderle la misma naturaleza.

Siguiendo esta línea de interpretación, debemos mencionar que, recientemente se ha emitido la RTF N° 10942-3-2016 que dejaría más clara la intención que tuvo el legislador al referirse con “precio pagado”.

La mencionada RTF trató sobre la controversia sobre si procedía que el contribuyente amortice el valor asignado a un intangible en el ejercicio 2001 si el pago de tales intangibles fue realizado en los ejercicios 2002 y 2003.

Al respecto, el Tribunal Fiscal señaló que cuando la Ley del Impuesto a la Renta hace referencia a “precio pagado por activo intangibles de duración limitada” debe entenderse que la adquisición del intangible sea a título oneroso y que el mismo haya empezado a utilizarse en la generación de rentas gravadas debiendo la Administración alejarse de la interpretación literal del término “precio efectivamente desembolsado” lo cual contraviene el principio de causalidad.

Si bien la resolución no es de observancia obligatoria consideramos que marca el inicio a un cambio de posición, adoptando una posición con más sentido económico al permitir al contribuyente recuperar los desembolsos efectuados a través de la amortización sin condicionarlo a que haya pagado el precio.

Ante lo expuesto somos de la opinión que, la amortización de un activo intangible adquirido en forma onerosa mediante el acuerdo del pago de un precio, en virtud de un contrato que le confiere titularidad sobre dicho intangible y el cual se viene utilizando en la generación de renta gravada, debe ser deducible tributariamente y aplicar el tratamiento previsto por el artículo 44 g) de la LIR no siendo necesario haber cumplido con el pago de la contraprestación.

Sin embargo, en el caso de que la generación de ingresos se realice en varias etapas es decir no se realice todo en el mismo momento, la deducción de la amortización deberá realizarse según la generación de los ingresos asociados a la explotación de este intangible, es decir se amortizará bajo el principio de correlación (correlación de ingresos y gastos) debiendo asignar la parte del intangible que corresponde a cada hito de generación de ingresos, no pudiendo deducirse íntegramente en la primera etapa; es así como sabemos que la Administración Tributaria viene aplicándolo en sus procesos de fiscalización

### **3.5 Nuestra opinión sobre el tema**

Dentro de los contratos de concesión con el Estado, es usual encontrar pagos por conceptos complementarios distintos a la retribución por la explotación de los bienes entregados en concesión. Estos pagos suelen ser de gran cuantía y reciben diferentes definiciones sin que haya un patrón que permita identificarlos.

La legislación tributaria del sector de concesiones no es lo suficientemente clara, más aún en el caso de operaciones poco usuales como es los pagos que podrían calificar como activos intangibles, distintos a los de la retribución por operar la concesión. Sin embargo, en setiembre de 2015, con el Decreto Legislativo 1224 (Marco de Promoción de la Inversión Privada mediante Asociaciones Público Privadas y Proyectos en Activos) que derogó el TUO de la Ley de Concesiones, se perfeccionan las normas aplicables al sector concesión.<sup>17</sup>

Esta nueva norma tampoco resuelve la duda respecto al tratamiento tributario aplicable a tales pagos. Por tanto, cabe preguntarse si debe aplicarse el régimen especial de concesiones, en atención al principio de especialidad, o el Régimen General del Impuesto a la Renta, por tratarse de un intangible distinto a los bienes entregados en concesión.

Particularmente, pensamos que debe aplicarse el Régimen General de la Ley del Impuesto a la Renta, por las siguientes razones:

---

<sup>17</sup> De la 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 TUO de la Ley de Concesiones, excepto el primer y segundo párrafo del artículo 19º y el artículo 22º que quedaron intactos.

- i) En atención al Régimen de Concesiones cuando se refiere a la amortización y depreciación, hace una mención sutil pero muy importante respecto a los bienes materia de la concesión como se indica a continuación: “El concesionario podrá depreciar anualmente los bienes materia de la concesión de acuerdo a su vida útil, siendo de aplicación a los activos intangibles de duración limitada derivados del derecho de uso sobre los activos transferidos al Estado.

Nótese que el legislador se refiere a las inversiones sobre bienes físicos y no al pago que nos referimos en este trabajo; el cual es un bien intangible.

- ii) El pago del activo intangible en cuestión tiene una vida limitada a la duración del contrato de concesión, lo cual nos sitúa dentro de la excepción para poder deducir tributariamente la amortización, bajo el Régimen General.

Siendo a nuestro entender, el Régimen General del Impuesto a la Renta el aplicable en estos pagos, a fin de poder soportar la viabilidad de la deducción de la amortización del intangible en cuestión nos surgen dos temas a evaluar: i) el primero es cumplir con el requisito del precio pagado ii) el segundo tema es que estos intangibles deben estar relacionados con la generación de renta gravada. Estas dos condiciones son básicas para soportar una adecuada deducción tributaria de la transacción y permita mostrar la posición que la Sunat, en algunas veces ha desconocido de la deducción.

No queremos concluir sin mencionar un último pronunciamiento del Tribunal Fiscal<sup>18</sup> en el cual critica la posición de la Sunat. Concretamente señala que no debe interpretarse de forma literal que el precio pagado está refiriéndose a desembolso del importe a pagar. Por el contrario, debe entenderse como el resultado de una operación onerosa, respetando siempre el principio de correlación de ingresos y gastos.

Si bien esto marca una posición diferente con la que coincidimos, cabe mencionar que al no ser un pronunciamiento de observancia obligatoria podría aún generar ciertas dudas respecto a su deducción. No obstante; pensamos que este pronunciamiento marca un cambio importante a tener en cuenta en el futuro.

---

<sup>18</sup> RTF N° 10942-3-2016 emitido en abril 2017 en el cual indica que no es relevante la calidad de la operación por la cual se adquirió el intangible.

## CONCLUSIONES

- La concesión es una herramienta que el Estado utiliza para transferir obligaciones y derechos a un particular, con el fin de realizar una determinada actividad vinculada con la ejecución de obras de interés público. La concesión genera una relación jurídica pública en la cual el Estado nunca deja de ejercer sus facultades de control, ejecución y propiedad sobre los bienes; sin embargo, también es al mismo tiempo, un mecanismo generador de empleo y fomento de la riqueza nacional.
- Si bien no existe a la fecha una clasificación única de las concesiones, queremos señalar alguna de ellas. La primera es aquella que se define por el tipo de bienes entregados en concesión (concesiones mineras y de hidrocarburos). Una segunda clasificación atendería al tipo de actividad (por ejemplo: las concesiones de servicios públicos y obras de infraestructura). Otra clasificación atendería al tratamiento contable (aquí estarían las concesiones cofinanciadas, las autosostenibles y las concesiones mixtas).
- Dentro del marco tributario especial aplicable a las inversiones de la concesión, la norma hace una remisión a definiciones contables para mencionar dos formas de recuperación: i) depreciar los bienes de la concesión; y, ii) amortizar los activos intangibles de duración limitada que se deriven del derecho de uso sobre los activos transferidos al Estado.

Estas formas de recuperación resultan relevantes pues aclaran que para acogerse al tratamiento especial de concesiones es necesario que los bienes de la concesión sean parte de su activo fijo o califiquen como un activo intangible. Esto es, que existan bienes físicos o inversiones respecto de los cuales pueda surgir el derecho a depreciarlos o que sean susceptibles de ser amortizados.

- Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) brindan pautas que permiten uniformizar la presentación de la información financiera. Concretamente la NIC 38 (Activos Intangibles) menciona algunos criterios que deben tenerse en cuenta al definir un activo intangible tales como: i) que sean identificables; ii) que permitan el control; iii) que permitan la obtención de beneficios futuros. En el caso del pago

por el derecho de uso de la concesión, éste califica válidamente como un activo intangible, por lo siguiente: i) ser un concepto separado de los bienes entregados para la explotación; ii) puede ser transferido; y, iii) generará beneficios económicos al concesionario (no a terceros), una vez que empiece a obtener ingresos propios de la actividad.

- El derecho de uso de concesión es el pago por la adquisición de la concesión. También podría ser definido como el derecho de entrada para la administración de la concesión otorgada por el Estado. No es intrínseco ni importante en la relación jurídica y dependerá de cada caso. Es un bien abstracto e incorporal que constituye el derecho real representado por el valor de los atributos y goce que se le reconoce al concesionario.
- En diversas oportunidades nos encontramos en situaciones donde puede existir conflicto de normas o, situaciones en las que una operación podría estar regulada por dos entes del Estado a la vez. Ante esto, es usual pensar que debe anteponerse el régimen especial (sectorial), de acuerdo a los principios de la teoría general del Derecho (jerarquía, especialidad, temporalidad).
- Elegir la norma que debemos aplicar a la amortización de los intangibles debe ser el resultado de un análisis profundo, validando la verdadera realidad de la operación. Dentro del análisis desarrollado en el presente trabajo, hemos considerado: la generalidad y especialidad; lo obligatorio y lo facultativo; y, finalmente un análisis comparativo sobre amortización y depreciación. Entre los atributos a considerar respecto a lo último, el TUO de Concesiones menciona que se depreciará (amortizará) anualmente los “bienes” materia de la concesión; mientras que el Régimen General de Renta solo menciona que la amortización de activos intangibles no es deducible.
- El régimen especial establecido en el TUO de Concesiones considera que la amortización solo es aplicable para los bienes (entiéndase, como bienes físicos y tangibles) de la concesión. Esto deja abierta la posibilidad de que podamos aplicar el régimen general de renta a los otros intangibles.

- La Sunat mediante el Informe N° 186-2016-Sunat/5D0000<sup>19</sup> trata sobre la amortización del activo intangible generado en una concesión como resultado del derecho de uso. Se pensó que dicho informe aclararía el tratamiento aplicable a otros intangibles; como, por ejemplo: el pago por derecho de uso concesión. Sin embargo, solo reiteró que el tratamiento para los activos intangibles de duración limitada generados por el derecho de uso estaría regulado por el TUO de Concesiones.
- Pensamos que la Sunat debió hacer un análisis más amplio sobre el tema a fin de abordar el tratamiento de intangibles distintos a los asociados a la obra, los cuales, podemos inferir que se rigen por la Ley del Impuesto a la Renta. Esto resulta ser la posición de la doctrina y fuentes consultadas y una posición así podría resolver la discrepancia que existe entre la Sunat y los contribuyentes respecto al tema de tesis.
- Respecto al pago por derecho de uso de concesión, la normativa del Impuesto a la Renta señala que es un gasto deducible siempre que responda al principio de causalidad. Esto se daría por cumplido, ya que dicho pago forma parte del compromiso asumido por el inversionista para el otorgamiento de la concesión cuya titularidad permite la obtención de los ingresos gravados.
- Siguiendo con lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta, gasto por amortización es deducible siempre que corresponda a activos de duración limitada, que han sido adquiridos pagando un precio por ellos. Esto último resulta cuestionable, pues en algunos casos la Administración Tributaria está desconociendo la deducibilidad del gasto de la amortización porque no se ha cumplido con el desembolso del íntegro del precio. Consideramos que esto podría vulnerar el principio de no confiscatoriedad, generando un perjuicio económico al inversionista.
- De otra parte, la interpretación literal del término “precio pagado” no nos parece adecuada. Pues consideramos que el entendimiento de la norma debe ser la de adquirir la titularidad del intangible como una operación onerosa y contemplar la obligación del pago de determinada suma de dinero, pero no haber cancelado el total de la prestación pactada. Recientemente, el Tribunal Fiscal marca un cambio de posición y precisa que el término “precio pagado por activo intangible de

---

<sup>19</sup> Informe publicado el 29 de noviembre de 2016.

duración limitada” debe alejarse de una interpretación literal y, por el contrario, debe entenderse como una adquisición a título oneroso, vinculada a la generación de rentas gravadas (esto es, que cumpla con el principio de causalidad).

- Finalmente, luego de la revisión de todos los requisitos que debe cumplir el concesionario para poder deducir el gasto por amortización de activos intangibles no asociados a la obra, consideramos que es necesario que el legislador haga una precisión normativa al respecto. En ella, se debería considerar que: i) régimen tributario aplicable es el Régimen General del Impuesto a la Renta; ii) establecer los requisitos formales y sustanciales que deben cumplirse para ejercer deductibilidad del gasto; y, iii) qué debe entenderse por precio pagado. Esta regulación generará un marco normativo confiable para los concesionarios y, mejorará la regulación de las concesiones en nuestro país.



## REFERENCIAS

- Calafell, Jorge E. (1979), Teoría General de la Concesión – Jurídico – Anuario – México, páginas 216 y 228
- Cevasco Zavala, Rolando (2010), Incidencia tributaria de los Contratos BOOT para las concesiones en infraestructura de servicios públicos, Informe Tributario AELE, julio 2010. Página 24.
- Danós Ordoñez, Jorge (2005), El Régimen de los Contratos Estatales en el Perú, Ponencias del II Congreso de Derecho Administrativo, Derecho Administrativo Contemporáneo, Palestra Editores, páginas 166-171
- Definicionlegal.blogspot.pe(2013) Naturaleza Jurídica de la Concesión. Recuperado de: <http://definicionlegal.blogspot.pe/2013/01/naturaleza-juridica-de-la-concesion.html>
- De la Torre Delgado, David (13 de junio 2015), El Contrato de Concesión: Naturaleza Jurídica (cont.).[diapositiva de power point]. Lima.
- Decreto Supremo 059-96-PCM. TUO. 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, (26 de diciembre de 1996). Recuperado de: <http://www4.congreso.gob.pe/comisiones/1997/turismo/059-96.htm>
- Decreto Supremo N° 060-96 PCM Reglamento del TUO de Concesiones, (27 de diciembre de 1996), modificado por el por el Decreto Supremo N° 410-2015 EF, Aprueban Reglamento del Decreto Legislativo N° 1224, Decreto Legislativo del Marco de Promoción de la Inversión Privada mediante Asociaciones Público Privadas y Proyectos en Activos, (25 de setiembre 2015). Recuperado de: [https://www.mef.gob.pe/contenidos/inv\\_privada/normas/DS410\\_2015EF.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/inv_privada/normas/DS410_2015EF.pdf)
- Decreto Supremo N° 132-97-EF Aprueban Reglamento de los beneficios tributarios para la inversión privada en obras públicas de infraestructura y de servicios públicos. (publicado el 27 de octubre de 1997). Recuperado de [http://www.proinversion.gob.pe/RepositorioAPS/0/0/arc/ML\\_APPS\\_DS132\\_97\\_EF/05-D\\_S\\_132-97-EF.pdf](http://www.proinversion.gob.pe/RepositorioAPS/0/0/arc/ML_APPS_DS132_97_EF/05-D_S_132-97-EF.pdf)
- Decreto Supremo N.° 122-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta 30532. (19 de setiembre 1994). Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/regla/fdetalle.htm>
- Decreto Supremo N.° 179-2004-EF (Publicado el 8.12.2004) Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Texto actualizado al 31.12.2016, fecha de publicación del Decreto Legislativo N.° 1312 y la Ley N.° 30532. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/fdetalle.htm>

- Garrido Falla, F., Palomar Olmeda, A. y Losada González, H (2012), Tratado de Derecho Administrativo – Volumen II Parte General: Conclusión – Duodécima Edición, páginas 92 y 440.
- Huapaya Tapia, Ramón (2011), Administración Pública, Derecho Administrativo y Regulación – Estudios y Cuestiones – Ara Editores, páginas 539 al 560
- Informe Sunat N° 060-2005-SUNAT-2B0000 (31 de marzo 2005). Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i0602005.htm>
- Informe Sunat N° 031-2013-SUNAT/4B0000, (26 de febrero de 2013). Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i031-2013.pdf>
- Laguna de Paz, José Carlos (2011) Regulación, externalización de actividades administrativas y autorregulación, páginas 95 al 205
- Pedreschi Garcés, Willy (2009), Notas sobre el Régimen actualmente vigente aplicable a las Concesiones de Obras Públicas de Infraestructura y de Servicios Públicos de ámbito municipal. Revista Derecho Administrativo N°7, año 4, página 253.
- Tuesta Madueño, Arturo y Polo Chiroque, Roberto (2014), Apuntes en torno al régimen fiscal de las concesiones de obras públicas de infraestructura y de servicios públicos. En Revista Derecho & Sociedad N° 43. Páginas 37 al 42.
- Zegarra Valdivia, Diego (1999), Concesión e iniciativa privada, Themis Revista de Derecho, Segunda Epoca N°39, página 102.
- Zegarra Vilchez, Juan Carlos. (2005), Aplicación del Principio de especialidad en las normas tributarias, páginas 113 al 144.

## BIBLIOGRAFIA

- Fujita Suto, Fénix; Pérez Azaña, Roxana; Chamorro Vilca, Mery; León Vásquez, Lorena; Menchola Arana, Muriel (2013), Renegociación de contratos de concesión en infraestructura de transporte: Diagnóstico, análisis y propuestas de mejora. Universidad ESAN 2013
- Gastaldi, José María (1974), El contrato de concesión privada – Editorial Astrea de Rodolfo Depalama y Hnos, Buenos Aires
- Hirache Flores, Luz (2013), Reconocimiento de Activos Intangibles según la NIC 38. Actualidad Empresarial N° 279 – Segunda quincena Mayo 2013.
- Huapaya Tapia, Ramón (2013), Una propuesta de formulación de principios jurídicos de la fase de ejecución de los contratos públicos de concesión de servicios públicos y obras públicas de infraestructura. IUS ET VERITAS N° 46 – Julio 2013.
- Lorenzetti, Ricardo Luis (2000), Tratado de los Contratos – Parte Especial – Tomo I, Editorial Rubinzal – Culzoni Editores
- Pedreschi Garcés, Willy (2009), Notas sobre el régimen actualmente aplicable a las concesiones de obras públicas de infraestructura y de servicios públicos de ámbito municipal.
- Soria Aguilar, Alfredo y Osterling Letts, Madeleine (2014), Contratos Modernos, Elementos esenciales y reglas aplicables para acuerdos comerciales.
- Trelles de Belaunde, Oscar (2002), El contrato administrativo, el contrato – Ley y los contratos de concesión de servicios públicos. Themis N° 44 - 2002 \*
- Zegarra Vilchez, Juan Carlos (2005), Aplicación del Principio de Especialidad en las Normas Tributarias.