

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



**INCOMPATIBILIDAD ENTRE EL
TRATAMIENTO CONTABLE Y TRIBUTARIO
DE LOS CONTRATOS DE OBRAS PÚBLICAS
DE INFRAESTRUCTURA BAJO EL D.S. N°
059-96-PCM**

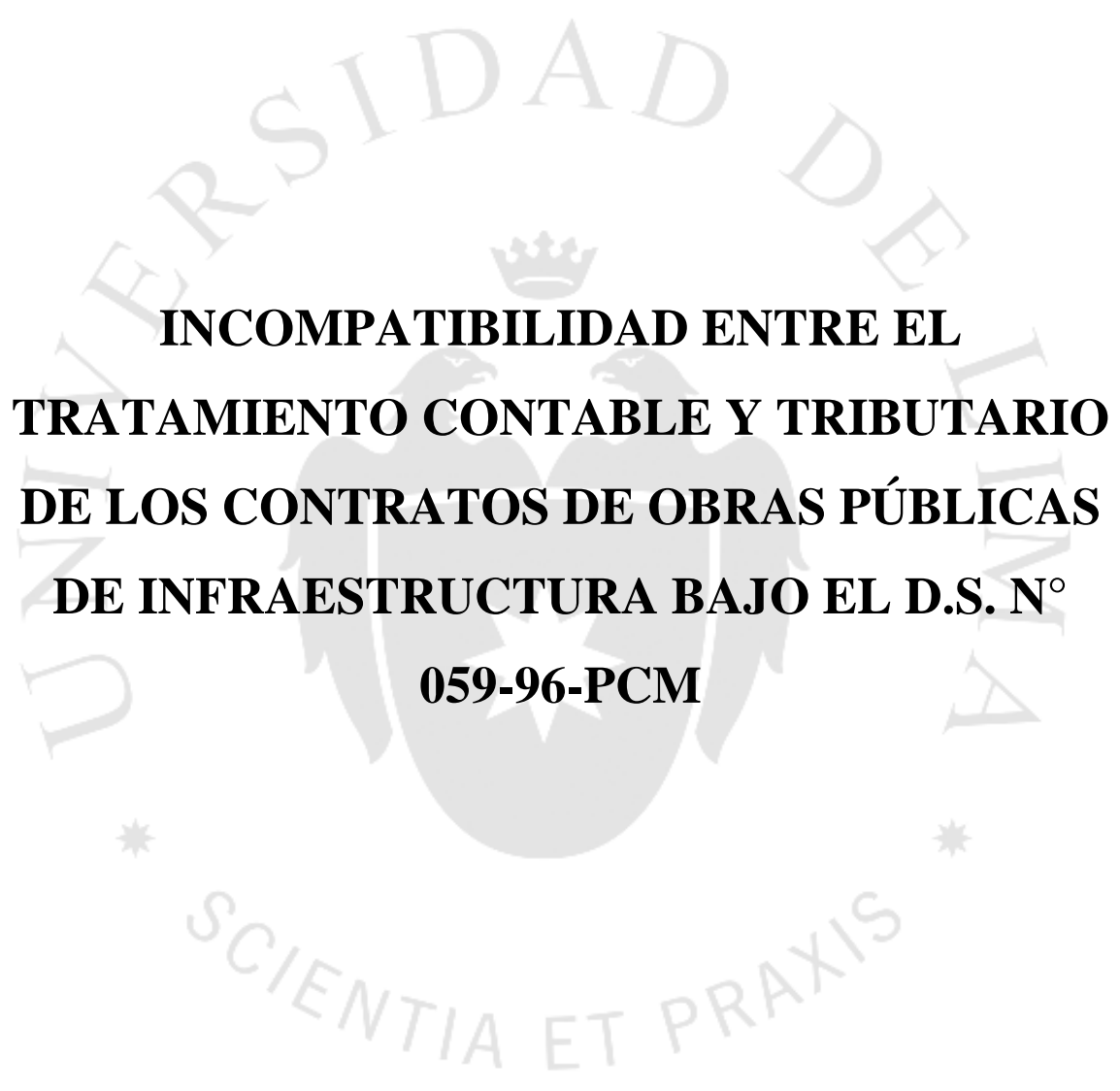
Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

DENISSE MELISA ORDOÑEZ GALVEZ
Código 20122438

Asesor: John Casas Aguilar

Lima – Perú
Marzo de 2016





**INCOMPATIBILIDAD ENTRE EL
TRATAMIENTO CONTABLE Y TRIBUTARIO
DE LOS CONTRATOS DE OBRAS PÚBLICAS
DE INFRAESTRUCTURA BAJO EL D.S. N°
059-96-PCM**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: ASPECTOS GENERALES DE LOS CONTRATOS DE CONCESIÓN DE OBRAS PÚBLICAS DE INFRAESTRUCTURA.....	3
1.1 Contratos de concesión de obras públicas de infraestructura en nuestro país 3	
CAPÍTULO II: TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS CONTRATOS DE CONCESIÓN DE OBRAS PÚBLICAS DE INFRAESTRUCTURA.....	6
2.1 Aspectos generales del tratamiento de los bienes del activo fijo para fines del Impuesto a la Renta	6
2.2 Aspectos generales del tratamiento de los bienes del activo intangibles para fines del Impuesto a la Renta	12
2.3 Breve reseña de la evolución del tratamiento tributario aplicable a los contratos de concesión de obras públicas de infraestructura	12
2.4 Tratamiento tributario aplicable a los contratos de concesión de obras públicas de infraestructura	14
CAPÍTULO III: TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS CONTRATOS DE CONCESIÓN DE OBRAS PÚBLICAS DE INFRAESTRUCTURA.....	16
3.1. Aspectos generales de la Interpretación que regula el tratamiento contable de las concesiones de servicios	16
3.2. Tratamiento contable de las concesiones de servicios dispuesto por la CINIIF 12	17
3.2.1. Aspectos generales de la CINIIF 12.....	17
3.2.3. Tratamiento contable de la CINIIF 12.....	20

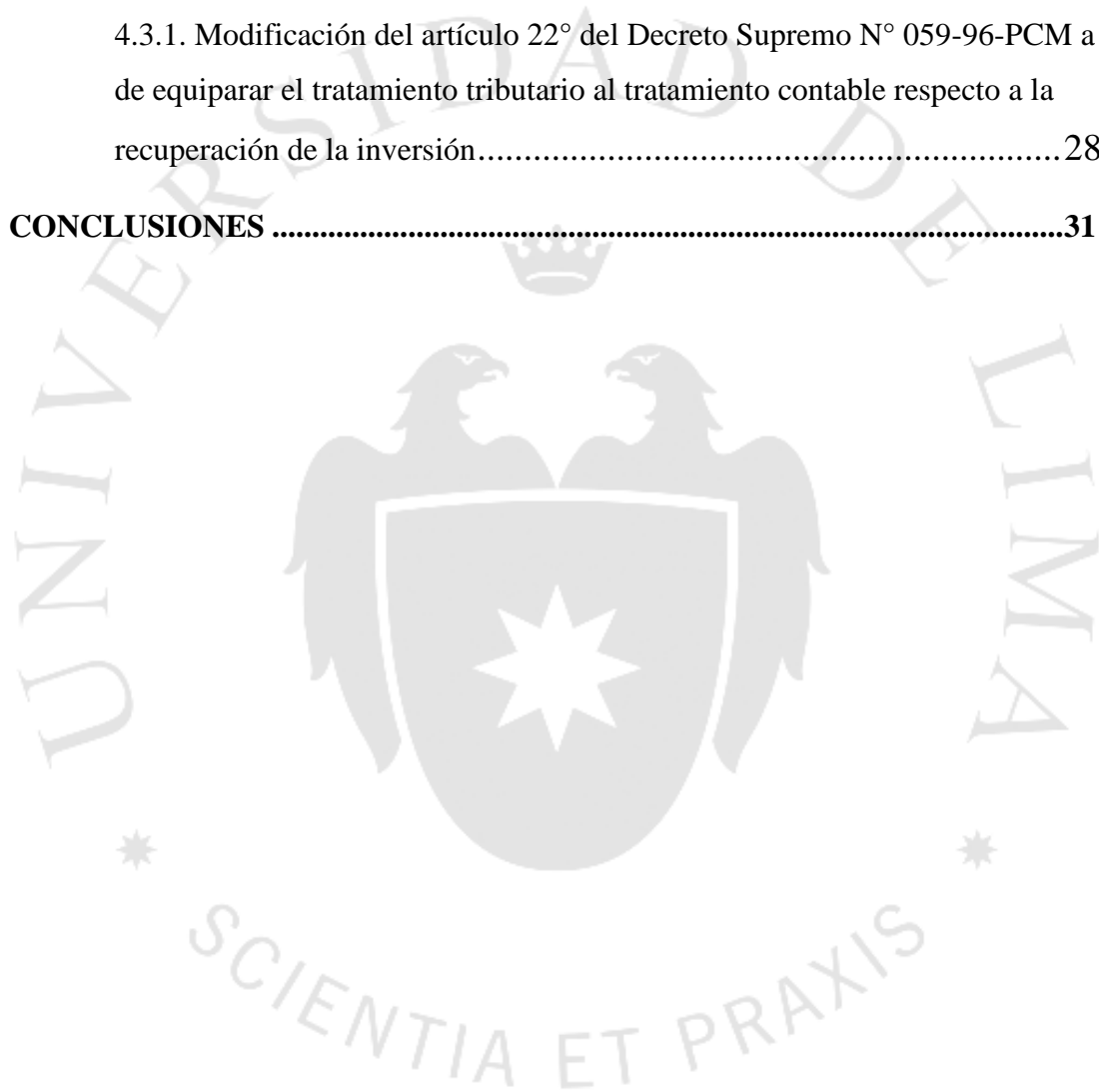
**CAPITULO IV: INCOMPATIBILIDAD ENTRE TRATAMIENTO
TRIBUTARIO Y CONTABLE DE LOS CONTRATOS DE CONCESIÓN DE
OBRAS PÚBLICAS DE INFRAESTRUCTURA.....23**

4.2. Problemática y efectos derivados de la falta de coincidencia entre el
tratamiento tributario y contable a nivel de recuperación de la inversión ...25

4.3. Análisis de las posibles alternativas de solución27

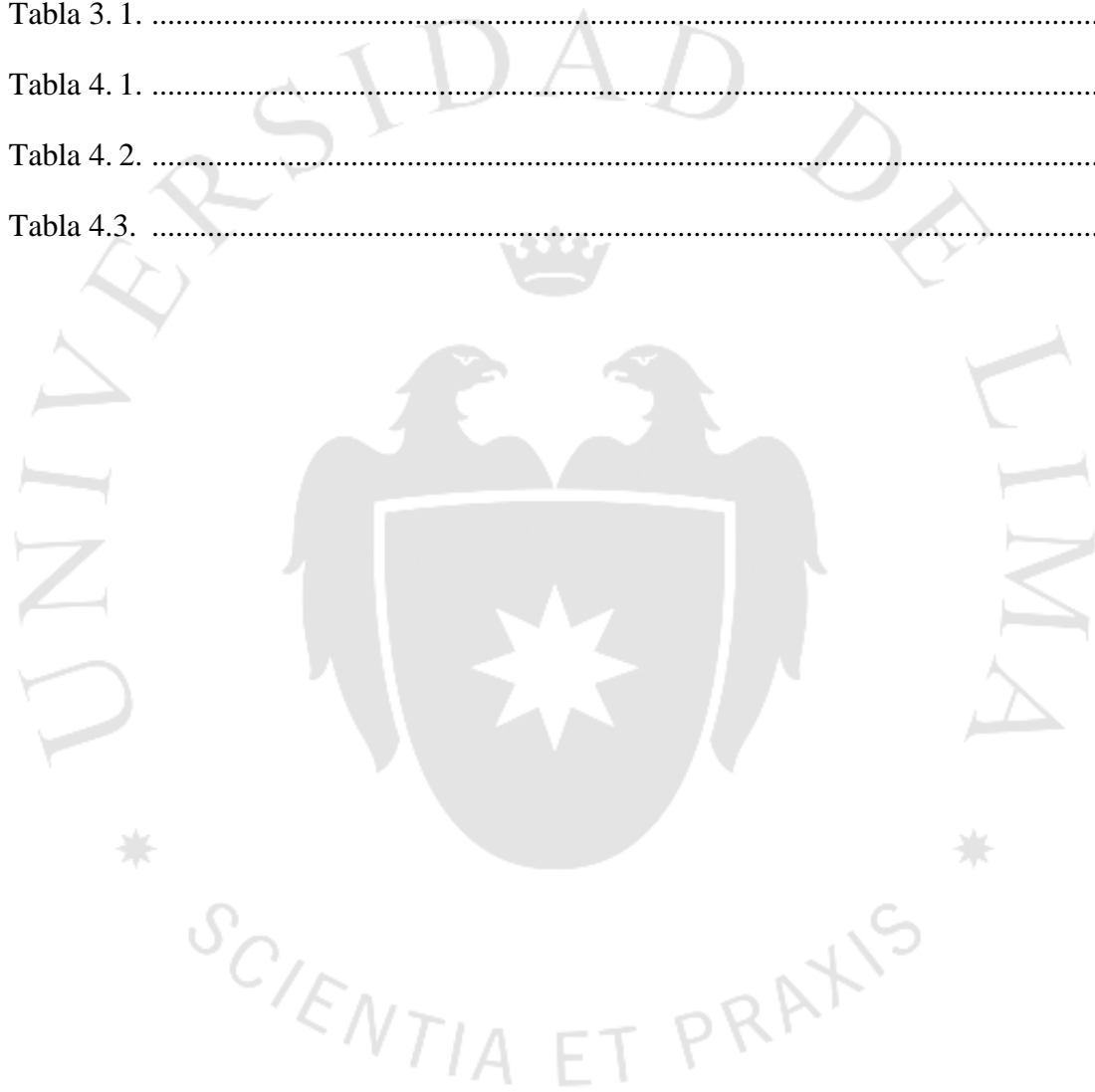
4.3.1. Modificación del artículo 22° del Decreto Supremo N° 059-96-PCM a fin
de equiparar el tratamiento tributario al tratamiento contable respecto a la
recuperación de la inversión.....28

CONCLUSIONES31



ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. 1.	5
Tabla 2. 1.	13
Tabla 3. 1.	18
Tabla 4. 1.	23
Tabla 4. 2.	26
Tabla 4.3.	26



ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1: Legislación sobre las concesiones para ejecución de obras públicas de infraestructura y de servicios públicos.....	34
---	----



INTRODUCCIÓN

El presente trabajo trata sobre la falta de coincidencia entre el tratamiento contable y el tratamiento tributario respecto a la forma de recuperación de la inversión de los acuerdos de concesión bajo el Decreto Supremo N° 059-96-PCM, el cual si bien ha sido derogado por el Decreto Legislativo N° 1224 que regula el Marco de Promoción de la Inversión Privada mediante Asociaciones Público Privadas y Proyectos en Activos (vigente a partir del 28 de diciembre de 2015) a la fecha se mantiene vigente el primer y segundo párrafo del artículo 19° referido a los convenios de estabilidad y el artículo 22° referido a la forma de recuperación de la inversión que es materia de análisis del presente trabajo. En tal sentido, el análisis que se hace resulta plenamente aplicable al Decreto Legislativo en mención, toda vez que la falta de coincidencia en el tratamiento contable y tributario se mantiene hasta la fecha.

Así, la falta de coincidencia en el tratamiento de las concesiones cofinanciadas y autosostenibles conlleva a la imposibilidad de recuperar la inversión a través de la depreciación, toda vez que esta última tiene un requisito determinante para su deducción que es la contabilización de la misma no solo en el Registro de Activos Fijos sino en los libros contables del contribuyente (Libro Diario).

A pesar de que el legislador al introducir al Reglamento el artículo 33°, intentó salvar este tipo de disociaciones entre uno y otro tratamiento, la imposición de un requisito impracticable debido al tratamiento contable no permiten justamente eliminar dicho efecto.

De esta forma su actual registro realizado en función a las normas contables podría llevar a los contribuyentes a una inseguridad jurídica respecto al tratamiento que se le vienen dando a este tipo de concesiones.

Luego del análisis efectuado y de evaluar entre dos posibles alternativas de solución planteadas: (i) remitirnos a la norma contable a efectos de definir el tratamiento tributario correspondiente para la recuperación de la inversión en los contratos de concesiones antes citados o, (ii) efectuar ajustes al tratamiento tributario vigente respecto a cada tipo de concesiones y eliminar el requisito de la contabilización

de la depreciación a efectos de su deducción; he descartado una de las alternativas, existiendo a mi parecer una sola alternativa de solución que se detalla en el Capítulo IV.



CAPÍTULO I: ASPECTOS GENERALES DE LOS CONTRATOS DE CONCESIÓN DE OBRAS PÚBLICAS DE INFRAESTRUCTURA

1.1 Contratos de concesión de obras públicas de infraestructura en nuestro país

Las normas relativas a regular los contratos de concesión en nuestro país han tenido una acelerada evolución a partir de la década del 90 debido al interés del Estado Peruano de atraer la inversión privada y así impulsar el desarrollo de la infraestructura pública. Esto, se vio promovido por los buenos resultados obtenidos por nuestros vecinos Chile y Colombia. (Ver Anexo N° 1).

Respecto a la naturaleza jurídica del contrato de concesión podemos indicar que el mismo no solamente corresponde al de un contrato privado, toda vez que subyace a éste el interés público. Es por ello, que se afirma que el contrato de concesión tiene una naturaleza mixta, tanto civil como administrativa. Dicha naturaleza es recogida en la redacción del propio contrato de concesión.

Así por ejemplo, respecto al contrato de concesión Zegarra (1999) indica que:

(...) no es más que una relación jurídica pública a través de la cual el Estado, representado por una entidad administrativa designada por ley, otorga por un tiempo determinado la gestión de un servicio público u obra pública de infraestructura de servicios públicos para su aprovechamiento económico, manteniendo el Estado la titularidad respecto de los servicios públicos y las obras públicas de infraestructura, asumiendo un rol de control y regulación y conservando la capacidad de intervención en caso sea de interés público la reversión de la concesión. (p. 102)

Por su parte, Pedreschi (2009) señala que:

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 entre privados. Sin embargo, el derecho del concesionario comprende sólo las facultades necesarias para la ejecución y/o explotación de la obra o la prestación del servicio, manteniendo la Administración de 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 trasferida al particular sea temporal y revocable. (p. 253)

En esa línea, cabe mencionar que la propia norma de concesiones (D.S. 059-96-PCM) señala en su artículo 13° que la concesión sobre los bienes públicos no otorga un derecho real sobre los mismos.

La misma precisión se encuentra recogida en el artículo 12° del Decreto Legislativo N° 1224 que regula el Marco de Promoción de la Inversión Privada mediante Asociaciones Público Privadas y Proyectos en Activos vigente a partir del 28 de diciembre de 2015 y que derogó el D.S. N° 059-96-PCM, excepto primer y segundo párrafo del artículo 19° y el artículo 22°.

1.2. Tipos de contratos de concesiones de obras públicas de infraestructura

El D.S. 059-96-PCM en su artículo 14° disponía las modalidades en que serán otorgadas las concesiones a los operadores. Así, los tipos a que hace referencia son:

- Título oneroso, imponiendo al concesionario una contribución en dinero o una participación sobre los beneficios a favor del Estado.
- Título gratuito.
- Cofinanciadas por el Estado, con una entrega inicial en la etapa de construcción y/o con entregas en la etapa de explotación.
- Mixtas, en la que pueden concurrir dos o más de las modalidades anteriores.

Cabe mencionar además que existen distintos tipos de contratos de concesión, clasificados en función a las obligaciones que asumen las partes que alguna de ellas por ejemplo (BOT y BOOT) han sido recogidas en las exposiciones de motivos de un cambio normativo, así tenemos:

Tabla 1.1

Contrato tipo		Particularidad
BOT	Build, operate and transfer	La titularidad de la infraestructura es pública.
BOO	Build, own and operate	La titularidad de la infraestructura es del operador y al final de la concesión permanece en poder de éste.
BOOT	Build, own, operate and transfer	La titularidad de la infraestructura es del operador y al final de la concesión es transferida.
TBOT	Transfer, build, operate and transfer	La titularidad de la infraestructura es pública. La particularidad respecto al BOT es que aquí el Estado entrega la infraestructura existente.

Al respecto, debemos indicar que mediante el Decreto Legislativo N° 1224 – Decreto Legislativo del Marco de Promoción de la Inversión Privada mediante Asociaciones Público Privadas y Proyectos en Activos, se dispone la clasificación de este tipo de contratos (APP) en: (i) APP autosostenibles y (ii) APP cofinanciadas, alineándonos de alguna forma a la definición que recogen las normas contables al respecto.

CAPÍTULO II: TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS CONTRATOS DE CONCESIÓN DE OBRAS PÚBLICAS DE INFRAESTRUCTURA

2.1 Aspectos generales del tratamiento de los bienes del activo fijo para fines del Impuesto a la Renta

Resulta importante señalar que la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) ni su Reglamento han dispuesto lo que debe entenderse por bienes del activo fijo.

En efecto, la propia Administración Tributaria en diversos informes ha señalado que toda vez que las normas tributarias no han definido el término de activo fijo, resulta necesario recurrir a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y la doctrina contable. Dicha remisión la efectúa en el marco de la Norma IX Aplicación supletoria de los principios del derecho del Título Preliminar del Código Tributario que señala “en lo no previsto por éste Código (entiéndase Código Tributario) o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se opongan ni las desnaturalicen”.

A continuación citamos a literalmente la posición de la Administración Tributaria respecto a lo que debe entenderse por el término de activo fijo:

- Informe N° 198-2004-SUNAT-2B0000
(...) resulta relevante establecer previamente si las inversiones que realizan las empresas en obras de infraestructura de uso público pueden constituir activo fijo; sin embargo, dado que ni el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta ni su norma reglamentaria (5), señalan en forma expresa una definición sobre dicho término; es necesario recurrir a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) y, supletoriamente, a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos de Norteamérica (PCGA).

- Informe N° 035-2007-SUNAT-2B0000
(...) se tiene que ni el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento han definido qué debe entenderse por activos fijos y activos

intangibles. En ese sentido, resultan de aplicación las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados vigentes en los Estados Unidos de América (PCGA) así como la doctrina contable.

Por su parte el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia se ha remitido a las normas contables a fin de darle contenido al término activo fijo o definir la naturaleza de un bien como tal. Así, a continuación citamos algunas Resoluciones exponiendo el criterio del Tribunal Fiscal:

- RTF No. 01043-1-2006

Atendiendo a la definición de existencia de la NIC 2, y a la definición de activo fijo de la NIC 16, así como a la doctrina contable, puede extraerse que un bien adquirido o producido, será clasificado como existencia cuando tenga como destino la venta o el consumo en la producción del bien a vender o su incorporación a éste, en cambio, cuando su finalidad sea la utilización, en forma duradera, en el desarrollo de las actividades de la empresa –como en el proceso de producción, distribución o comercialización de bienes- será clasificado como un activo fijo.

- RTF No. 07445-3-2008

Que en cuanto al activo fijo, la Norma Internacional de Contabilidad No. 16, “Inmuebles, Maquinaria y Equipo”, indica que este rubro está constituido por activos tangibles que: a) Posee una empresa para ser utilizados en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser alquilados a terceros o para propósitos administrativos; y, b) Se espera usarlos durante más de un periodo. En forma similar, el Diccionario para Contadores de Eric Kohler, define al activo fijo como el activo tangible que se tiene por los servicios que se presta en la producción de bienes y servicios. Asimismo, de acuerdo al Diccionario de Contabilidad y Finanzas, el activo fijo es el conjunto de elementos patrimoniales adscritos a la sociedad de forma duradera, imprescindible para la propia actividad de la misma.

Que conforme al Plan Contable Revisado, el activo fijo es el conjunto de bienes duraderos que posee una empresa para ser utilizados en las operaciones regulares del negocio.

Que se aprecia en el caso de autos que en tanto la recurrente realizaba actividad empresarial (renta de tercera categoría) y su actividad estaba referida a la producción de bebidas gaseosas, los bienes observados son calificados como activos fijos por los cuales no se realizan transacciones frecuentes a las que correspondía determinar el valor de mercado considerando el valor de tasación, determinación que no fue realizada por la Administración toda vez que se aprecia que consideró el valor en libros de los bienes transferidos y no el de tasación, siendo en ese sentido que procede levantar el reparo en cuestión.

En ese línea y de manera preliminar podemos afirmar que conforme a lo expuesto, la calificación de activo fijo (contable y tributaria) de un bien se sujeta a las NIIF, consecuentemente, a partir de ello se define su tratamiento tributario. Es decir, una vez definida la naturaleza del bien como activo fijo se determina para fines tributarios la tasa de depreciación, el procedimiento de baja por obsolescencia, robo o pérdida entre otros.

Dicho ello, a continuación, hacemos referencia a lo regulado por la LIR respecto a la inversión y depreciación de los bienes del activo:

- **Tratamiento tributario de las sumas invertidas¹ en los bienes del activo fijo:**

El inciso e) del artículo 44° de la LIR² señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría: *“Las sumas invertidas en la adquisición de bienes o costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables”*

⁽¹⁾ Las sumas invertidas en bienes de uso deberán determinarse en función al costo de adquisición, producción o construcción de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 20° de la LIR y el artículo 11° de su Reglamento.

⁽²⁾ La norma vigente hasta el 31 de diciembre de 2012 indicaba que no son gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría “e) *Las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente.*”

Por su parte, el artículo 23° del Reglamento de la LIR estableció una excepción a dicha regla, señalando una inversión mínima que podría ser tratada directamente como gasto del ejercicio. Así, el Reglamento dispuso que:

La inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no sobre pase de un cuarto (1/4) de la Unidad Impositiva Tributaria, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe.

Lo señalado en el párrafo anterior no será de aplicación cuando los referidos bienes de uso formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento.

En resumidas cuentas, las sumas invertidas en bienes de uso para una entidad no son gasto para dicha entidad a menos que la inversión no exceda de un cuarto (1/4) de la Unidad Impositiva Tributaria (UIT). Es de resaltar, que la inversión debe ser evaluada a nivel de unidad operativa del bien y no respecto de sus componentes, toda vez que ellos se evaluarán en el marco normativo de los costos posteriores.

Cabe agregar que las inversiones en bienes de uso afectan el resultado del ejercicio a través de su depreciación, tratamiento que abordaremos en el siguiente punto.

- **Tratamiento del desgaste o agotamiento de los bienes del activo fijo:**

El artículo 38° de la LIR³ establece que el desgaste de los bienes del activo fijo que se utilicen en las actividades del negocio se compensarán mediante la deducción de las depreciaciones admitidas por la LIR.

En esa línea, el inciso f) del artículo 37° de la LIR establece que son deducibles “las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo a las normas establecidas en los artículos siguientes”.

En tanto, los artículos 39° y 40° establecen el porcentaje máximo de depreciación aplicable a los edificios y construcciones y los otros bienes del

⁽³⁾ Artículo 38°.- El desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley.

Las depreciaciones a que se refiere el párrafo anterior se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.

Cuando los bienes del activo fijo sólo se afecten parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente.”

activo fijo afectados a la producción de las rentas gravadas. Así, a los edificios y construcciones se les aplicará una tasa de cinco por ciento (5%) anual y a los demás bienes del activo fijo se les aplicará tasas de depreciación que no excedan las dispuestas por el Reglamento⁴. Además, establece que en ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en el Reglamento.

Por su parte, el artículo 41° de la LIR⁵ establece que las depreciaciones se calcularán –entre otros- sobre el costo de adquisición, producción o

⁽⁴⁾ El inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la LIR establece las siguientes tasas máximas de depreciación:

BIENES	PORCENTAJE ANUAL DE DEPRECIACIÓN HASTA UN MÁXIMO DE:
1. Ganado de trabajo y reproducción; redes de pesca.	25%
2. Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); hornos en general.	20%
3. Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina.	20%
4. Equipos de procesamiento de datos.	25%
5. Maquinaria y equipo adquirido a partir del 1.1.91.	10%
6. Otros bienes del activo fijo	10%

⁽⁵⁾ “Artículo 41°.- (74) Las depreciaciones se calcularán sobre el costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de los bienes, o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia. En el caso de costos posteriores se tendrá en cuenta lo siguiente:

a) Se entiende por:

- (i) Costos iniciales: A los costos de adquisición, producción o construcción, o al valor de ingreso al patrimonio, incurridos con anterioridad al inicio de la afectación del bien a la generación de rentas gravadas.
- (ii) Costos posteriores: A los costos incurridos respecto de un bien que ha sido afectado a la generación de rentas gravadas y que, de conformidad con lo dispuesto en las normas contables, se deban reconocer como costo.

b) El porcentaje anual de depreciación o el porcentaje máximo de depreciación, según corresponda a edificios o construcciones u otro tipo de bienes, se aplicará sobre el resultado de sumar los costos posteriores con los costos iniciales, o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia.

c) El importe resultante de lo dispuesto en el literal anterior será el monto deducible o el máximo deducible en cada ejercicio gravable, según corresponda, salvo que en el último ejercicio el importe deducible sea mayor que el valor del bien que quede por depreciar, en cuyo caso se deducirá este último.

En los casos de bienes importados no se admitirá, salvo prueba en contrario, un costo superior al que resulte de adicionar al precio ex fábrica vigente en el lugar de origen, los gastos a que se refiere el inciso 1) del Artículo 20°. No integrarán el valor depreciable, las comisiones reconocidas a entidades con las que se guarde vinculación que hubieran actuado como intermediarios en la operación de compra, a menos que se pruebe la efectiva prestación de los servicios y la comisión no exceda de la que usualmente se hubiera reconocido a terceros independientes al adquirente.”

construcción, así como, respecto a los costos posteriores determinados sobre la base de las normas contables.

Finalmente respecto a este punto, es de resaltar que el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la LIR establece que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda los porcentajes máximos establecidos. Asimismo, el referido inciso establece que luego de contabilizada la depreciación en un ejercicio gravable que se encuentre cerrado, ésta no podrá ser rectificadas.

En esa línea, el inciso c) del artículo en mención señala que el inicio del cómputo de la depreciación se produce a partir del mes en que los bienes son utilizados en la generación de la renta gravada.

La misma disposición resulta aplicable a los bienes de la concesión, de acuerdo a lo señalado por la Administración Tributaria en su Informe N° 050-2015-SUNAT-5D0000 donde se señala que “la amortización de la concesión de servicio público se computará a partir del mes en que ésta sea utilizada en la generación de rentas gravadas de tercera categoría”.

Entendemos que la inclusión del requisito de la contabilización para la deducción de la depreciación y la restricción de la corrección de la misma en ejercicios ya cerrados tuvieron como finalidad controlar el cargo por depreciación deducido como gasto en cada ejercicio y evitar que dicho gasto se utilice y/o aplique de manera indebida en distintos ejercicios.

★ En mi opinión, siendo que a la fecha ya se ha implementado el Registro de Activos Fijos y, que tal como lo ha señalado la Administración Tributaria en su Informe N° 006-2014-SUNAT/4B0000, el mismo resulta ser un registro que debe contener la depreciación determinada conforme a las normas del IR, la finalidad de control de la depreciación cargada a gastos de un determinado ejercicio recae en estricto en el Registro en mención. Con lo cual, el requisito de la contabilización de la depreciación pasa a segundo plano y, es más, en ocasiones, dificulta a los contribuyentes a aplicar la deducción que conforme a ley les corresponde.

2.2 Aspectos generales del tratamiento de los bienes del activo intangibles para fines del Impuesto a la Renta

Respecto a este apartado advertimos la misma situación que el anterior. Es decir, en estricto la Ley del IR ni su Reglamento han dispuesto lo que debe entenderse por bienes del activo fijo. Así, tanto en los informes de la Administración Tributaria y en los pronunciamientos del Tribunal Fiscal ambos Órganos han recurrido de manera supletoria con el fin de dotar de contenido a dicho término a las normas y doctrina contable.

A dichos efectos nos remitidos a los informes y jurisprudencia citada en el apartado anterior.

Sin perjuicio de lo anterior, el inciso a) del artículo 25° del Reglamento de la LIR dispone que se consideran activos intangibles de duración limitada a aquellos cuya vida útil se encuentra limitada por ley o por su propia naturaleza, enumerando a manera de ejemplos algunos bienes que calificarían como intangibles de duración limitada, entre los que cita a las patentes, derechos de autor, derecho de llave, procesos o formulas secretas y los programas de instrucciones para computadoras (software).

Cabe resaltar que tal como lo señala el Tribunal Fiscal en diversa jurisprudencia, nuestra legislación adopta como regla general que los activos intangibles no constituyen gastos deducibles. No obstante, de manera excepcional contempla la posibilidad de que tales inversiones disminuyan la base imponible del impuesto en un solo ejercicio o a través de su amortización en un plazo máximo de 10 años, siempre que se cumpla con dos requisitos: (i) que exista precio pagado y (ii) que se trate de intangibles de duración limitada.

Así las cosas, solo en la medida que nos encontremos frente a un escenario que recoja ambos requisitos se podría considerar como gasto la inversión efectuada en un activo intangible.

2.3 Breve reseña de la evolución del tratamiento tributario aplicable a los contratos de concesión de obras públicas de infraestructura

En el presente apartado, resulta preciso mencionar que no hay un tratamiento tributario especial para los contratos de concesión de infraestructura pública. El Decreto Supremo N° 059-96-PCM establece en su Capítulo III denominado Régimen Tributario (artículos

20° al 22°) un alcance general respecto principalmente al valor de transferencia de los bienes al Estado durante o al término de la concesión y una tasa máxima anual de depreciación de veinte por ciento (20%).

En efecto, el artículo 22° del referido Decreto aborda los dos puntos antes indicados. A continuación, citaremos literalmente el contenido de dicho artículo en su versión original y la que actualmente se encuentra vigente con el fin de analizar los aspectos relevantes que motivaron su modificación.

Tabla 2.1.

Sexta Disposición Complementaria del Decreto Legislativo N° 839 (publicado el 20 de agosto de 1996)	Modificado por el Artículo Único de la Ley N° 27156 (publicado el 17 de julio de 1999)
<p>Artículo 22.- El valor de transferencia de los bienes al Estado al término de la concesión o su renovación, será el valor contable de los bienes que no hubieran 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.</p> <p>El concesionario podrá depreciar anualmente los bienes materia de la concesión de acuerdo a su vida útil, no pudiendo exceder en este caso la tasa anual de 20%.</p> <p>Alternativamente, podrá depreciar íntegramente dichos bienes durante el período que reste para el vencimiento del plazo de la concesión, aplicando para tal efecto el método lineal.</p>	<p>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.</p> <p>El concesionario podrá depreciar anualmente los bienes materia de la concesión de acuerdo a su vida útil, no pudiendo exceder en este caso la tasa anual de 20%.</p> <p>Alternativamente, podrá depreciar íntegramente dichos bienes durante el período que reste para el vencimiento del plazo de la concesión, aplicando para tal efecto el método lineal.</p> <p>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.</p>

Como se aprecia del citado artículo la principal modificación respecto al mismo fue su primer párrafo, en el sentido que originalmente la transferencia de los bienes al Estado estuvo pensada a que se produzca al término de la concesión y posteriormente se planteó un nuevo escenario que se produzca durante.

De acuerdo a la Exposición de Motivos de la Ley N° 27156, el sentido de la modificación fue el de incorporar otra forma de entrega en concesión efectuada por el

Estado a la que había sido recogida inicialmente por la norma (B.O.O.T.)⁶ para incorporar a la modalidad B.O.T. (Build, operate and transfer) que comprende la construcción, operación de los bienes y la transferencia. Así, dado que esta segunda modalidad no implica que el operador asuma la “propiedad” de los bienes, sino que éstos se transfieran al Estado en la medida que se vayan ejecutando, era necesario incluir como parte del supuesto de la transferencia precisamente a ésta que se ocurre durante la concesión.

Otro punto importante fue la incorporación del cuarto párrafo a dicho artículo. Mediante este último párrafo se le brinda el mismo tratamiento de los activos fijos (tasa de depreciación máxima anual de 20% y la posibilidad de depreciación los bienes en el plazo que reste para el vencimiento de la concesión bajo el método de lineal) a los activos intangibles de duración limitada.

En relación a la incorporación del cuarto párrafo, la referida Exposición de Motivos señala que si bien respecto a un contrato de concesión subyace la transferencia de un derecho de uso y/o explotación cuyo tratamiento contable es la de un activo intangible, el tratamiento que corresponderá otorgarle es el de un activo tangible, lo cual implica que debe depreciarse.

Sin perjuicio de lo indicado en la Exposición de Motivos, la Ley permite el uso de una tasa máxima anual de depreciación de 20%.

2.4 Tratamiento tributario aplicable a los contratos de concesión de obras públicas de infraestructura

Como se desprende de lo anteriormente expuesto, el Régimen Tributario del Decreto bajo análisis sólo establece que:

- (i) La transferencia de los bienes de la concesión al Estado se encuentra inafecta de cualquier impuesto creado o por crearse.
- (j) El uso de una tasa máxima anual de depreciación de 20%.
- (k) La posibilidad de depreciar los bienes de la concesión en el plazo que resta para el vencimiento de la misma.

⁽⁶⁾ *Build, own, operate and transfer* (BOOT) por sus siglas en inglés que comprende la construcción, propiedad, operación de los bienes y transferencia.

La norma parte de la premisa que los bienes de la concesión deben ser tratados como bienes del activo fijo incluso en el caso del derecho de uso reconocido como activo intangible. Así, respecto a dicho tratamiento solo establece una tasa de depreciación máxima anual, por lo cual, el tratamiento tributario aplicable para los bienes de la concesión será el correspondiente al régimen general dispuesto por la Ley del IR y su Reglamento, señalado en el apartado 1 del presente Capítulo.

Cabe agregar que es el mismo contrato de concesión que establece el punto de partida para gatillar el tratamiento de los bienes.



CAPÍTULO III: TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS CONTRATOS DE CONCESIÓN DE OBRAS PÚBLICAS DE INFRAESTRUCTURA

3.1. Aspectos generales de la Interpretación que regula el tratamiento contable de las concesiones de servicios

Tradicionalmente, el sector público era el encargado de construir, operar y mantener la infraestructura pública puesta al servicio de los ciudadanos tales como carreteras, puertos, aeropuertos, hospitales, entre otros. Sin embargo, en las últimas décadas y tras la implementación de nuevas figuras contractuales, los Estados atrajeron la participación del sector privado en el desarrollo, financiación, operación y mantenimiento de dichas infraestructuras.

No obstante ello, es recién a partir del 1° de enero de 2008 estuvo vigente internacionalmente la guía que proporcionó los lineamientos del tratamiento contable aplicable a los operadores de un acuerdo de concesión de servicios públicos, respecto a la infraestructura construida o adquirida y demás servicios, derechos u obligaciones surgidos de dichos acuerdos.

En efecto, mediante la Interpretación desarrollada por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera N° 12 Acuerdo de Concesión de Servicios (en lo sucesivo, CINIIF 12⁷) se estableció la guía de contabilización de los acuerdos de concesión de servicios para los operadores privados.

Dicha Interpretación surgió luego de un arduo esfuerzo del CINIIF que solicitó a un grupo de trabajo compuesto principalmente por cuatro países (Australia, Francia, España y el Reino Unido) que habían expresado su preocupación por la falta de regulación en el tratamiento contable sobre la materia.

Es así que, en marzo del año 2005 el CINIIF publicó tres proyectos de Interpretaciones: (i) *Proyecto 12 Acuerdo de Concesión de Servicios-Determinación del*

⁽⁷⁾ En el Perú, mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 040-2008-EF/94, publicada el 19 de marzo de 2008 en el diario oficial El Peruano, se oficializa la aplicación de la CINIIF 12 a partir del ejercicio 2008.

Modelo Contable, (ii) *Proyecto 13 Acuerdo de Concesión de Servicios-El Modelo de Activo Financiero* y (iii) *Proyecto 14 Acuerdo de Concesión de Servicios-El Modelo de Activo Intangible*. Dichos proyectos tuvieron 77 cartas de respuesta y luego de varias reuniones con las partes interesadas (elaboradores, auditores y reguladores) arribaron finalmente a un consenso. Así, en noviembre de 2006 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (hoy IASB⁸ por sus siglas en inglés) emitió la CINIIF 12 cuya vigencia obligatoria estuvo dispuesta a partir del 1° de enero de 2008, sin embargo, se permitía internacionalmente su aplicación anticipada.

3.2. Tratamiento contable de las concesiones de servicios dispuesto por la CINIIF 12

3.2.1. Aspectos generales de la CINIIF 12

A modo de poner en contexto la premisa de la que parte la CINIIF 12 respecto a los contratos de concesiones de servicios debemos indicar que para dicha interpretación, un acuerdo de concesión de servicios involucra habitualmente una entidad del sector privado (operador) que construye o mejora una infraestructura para brindar un servicio público encargada ésta por una entidad del sector público.

Así, el acuerdo (o contrato) de concesión contempla por lo general la construcción o mejora de la infraestructura y su operación y, regula los niveles de ejecución, los mecanismos para ajustar precios y los acuerdos para arbitrar disputas.

La característica más relevante de los acuerdos –para la CINIIF- es la naturaleza del servicio público de la obligación asumida por el operador en nombre del sector público. Como otras características comunes recoge:

(...)

- a) la parte que concede el acuerdo de servicio (la concedente) es una entidad del sector público, incluyendo a los organismos gubernamentales o bien una entidad del sector privado en la que se ha delegado la responsabilidad del servicio.

⁽⁸⁾ International Accounting Standards Board.

- b) El operador es responsable al menos de una parte de la gestión de la infraestructura y servicios relacionados y no actúa simplemente como un agente por cuenta de la concedente.
- c) El contrato establece los precios iniciales que debe recaudar el operador y regula las revisiones de precios durante el período de acuerdo del servicio.
- d) El operador está obligado a entregar la infraestructura a la concedente en unas condiciones específicas al final del período del acuerdo, sin contraprestación o con una contraprestación pequeña, independientemente de cual haya sido la parte que la haya financiado inicialmente.

Tabla 3.1.

Categoría	Arrendatario	Suministrador del servicio			Propietario	
		Contrato de servicios y/o mantenimiento (tareas específicas, por ejemplo, cobro de deudas)	Rehabilitar -operar-transferir	Construir -operar-transferir	Construir -poseer-operar	100% Desinversión/Privatización/Sociedad por acciones
Ejemplos de acuerdos típicos	Arrendamiento (por ejemplo, el Operador arrienda el activo de la concedente)					
Propiedad del activo	Concedente			Operador		
Inversión de capital	Concedente		Operador			
Riesgo de demanda	Compartido	Concedente	Operador y/o concedente		Operador	
Duración típica	8-20 años	1-5 años	25-30 años		Indefinida (o puede ser limitada por la licencia)	
Participación residual	Concedente			Operador		
NIIF relevantes	NIC 17	NIC 18	CINIIF 12		NIC 16	

Como se desprende del cuadro anterior, las concesiones de servicios dedicadas a *Rehabilitar-operar-transferir* y *Construir-operar-transferir* se encuentran bajo el alcance de la CINIIF 12. Así, los aspectos que resultan determinantes en este tipo de concesiones de servicios es la definición de a quién le corresponde o asume:

- Propiedad del activo;
- Inversión de capital;
- Riesgo de demanda; y,
- Participación residual.

Donde, como bien indica el cuadro la propiedad del activo corresponde al concedente, la inversión inicial corresponde al operador, el riesgo de demanda puede ser atribuida bien al operador o al concedente y, finalmente, la participación residual recae sobre el concedente.

Ahora bien, a mayor abundamiento respecto a lo que debe de cumplir en estricto un contrato de concesión de servicios para que le resulte aplicable la Interpretación bajo referencia, el párrafo 5 de la CINIIF 12 señala que:

Esta interpretación se aplica a los acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado si:

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

A dichos efectos, el Apéndice A de la Guía de Aplicación nos da un mayor alcance de lo que debe entenderse de los literales precedentes. Así pues, señala el referido Apéndice que la regulación que debe ejercer el concedente respecto a los servicios que se debe proporcionar, a quienes y a qué precio puede establecerse en el mismo contrato de concesión o a través de un regulador.

Así, por ejemplo como es usual apreciar en los contratos de concesiones, las cláusulas referidas a la tarifa se determinan a través de una fórmula que recoge una serie de variables y/o parámetros máximos que deben ser cumplidos por los operados. En este sentido, resulta evidente que en el mismo contrato se regula el precio por el servicio a prestar al usuario.

Asimismo, respecto al literal b) se indica que se evidencia un control por parte del concedente cuando, toda vez que los contratos de concesión en su mayoría obligan a la transferencia del bien al Estado al final del acuerdo. Con lo cual, el operador no tiene opción de vender o pignorar la infraestructura. Así, la concedente ejerce su derecho de uso continuado a lo largo del tiempo, es más, hasta le impone al operador el estado en que debe ser entregada la infraestructura.

Finalmente, resulta evidente que el operador solo gestiona la infraestructura en nombre del Estado, aun cuando el operador pueda tener una amplia discreción gerencial.

3.2.3. Tratamiento contable de la CINIIF 12

Como bien señala la CINIIF 12 “en los acuerdos alcanzados por la Interpretación, el operador actúa como un suministrador de servicios. El operador construye o mejora la infraestructura usada para suministrar el servicio público.”

Así, es de resaltar que el operador sólo tiene acceso a operar la infraestructura con el fin de suministrar el servicio público en nombre del concedente. Es decir, el activo del operador no es la infraestructura sino la contraprestación a cambio de sus servicios.

A mayor abundamiento en las razones expuestas por el CINIIF para qué la infraestructura que construye o mejora el operador no pueda ser calificada como propiedad, planta y equipo, debemos indicar que en los *Fundamentos de las Conclusiones de la Interpretación CINIIF 12 Acuerdo de Concesión de Servicios*, este órgano señala que más allá de la titularidad de la propiedad de la infraestructura lo que resulta determinante para reconocer un bien como propiedad, planta y equipo en el marco de la NIC 16 es el control del derecho a utilizar el activo para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a otros o con propósitos administrativos. Y, es justamente esta característica determinante del “control del uso” de la cual carece un acuerdo de concesión, toda vez que la concedente mantiene una implicación continua en la gestión hasta el nivel normalmente asociado con la propiedad (participación residual) y el control de la infraestructura (a quién se les debe proporcionar y a qué precio) tal como lo señala el párrafo 5 de la CINIIF 12.

Así las cosas, frente a un acuerdo de concesión bajo las características indicadas en el párrafo 5 de la CINIIF 12, lo que corresponde reconocer al operador es el derecho a la contraprestación que recibe de sus servicios, la cual puede darse bajo dos formas: activo financiero o un activo intangible. Es decir, cuando el concedente tiene a responsabilidad de pagar al operador por sus servicios, éste debe reconocer un activo financiero y en todos los demás casos deberá reconocer un activo intangible.

En adición a lo anterior, el operador debe medir sus ingresos de acuerdo a la naturaleza de cada servicio⁹, así, en el caso de los servicios de construcción o mejora aplicará la NIC 11 Contratos de Construcción y para el caso de los servicios de operación y mantenimiento aplicará la NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias.

Ahora bien, a mayor abundamiento respecto a cuándo nos encontramos frente a un activo financiero o activo intangible en un acuerdo de concesión de servicios debemos indicar lo siguiente:

- (a) cuando los flujos de efectivo del operador sean garantizados por la concedente, es decir, el concedente acuerda pagar al operador importes específicos o determinables y en consecuencia el operador tiene un derecho contractual (exigible) a recibir efectivo (u otro activo), nos encontraremos frente a un activo financiero;
- (b) cuando los flujos de efectivo están condicionados a los niveles de uso, es decir, cuando la concedente otorga al operador un derecho a cobrar a los usuarios del servicio público, nos encontramos frente a un activo intangible.

Así, resulta claro que en el primer caso es la concedente quien asume el riesgo de demanda, mientras que en segundo caso es el operador quien asume el riesgo de demanda.

- **Tratamiento contable como activo financiero:**

Como indicamos en los párrafos anteriores, en la medida que el operador tenga un derecho contractual incondicional a recibir de la concedente efectivo (u otro activo financiero) por los servicios de construcción y operación; y, la concedente tenga poca o ninguna capacidad de eludir el pago porque el acuerdo es legalmente exigible el tratamiento del contrato de concesión será el de un activo financiero.

Así, el importe que se compromete a pagar la concedente deberá ser medido a:

⁽⁹⁾ A partir del 01 de enero de 2017 entra en vigencia la NIIF 15 Ingresos Originados por Contratos con Clientes que deroga a la NIC 11 y NIC 18.

- a) Costo amortizado; o
- b) Valor razonable con cambio en resultados

Si se opta por reconocer el importe al costo amortizado el interés se determinará utilizando el método del interés efectivo con cargo a resultados.

- **Tratamiento contable como activo intangible**

En el caso, el operador reciba del concedente el derecho a cobrar a los usuarios por el servicio público prestado entonces el acuerdo de concesión de servicios se reconocerá como un intangible en el marco de la NIC 38 Activos Intangibles.

Cabe mencionar que es posible que en un mismo acuerdo de concesión se presenten ambas formas de retribución de la inversión, dicho escenario se denomina modelo bifurcado. En este tipo de concesiones se deberá reconocer un activo financiero y un activo intangible de acuerdo a las obligaciones asumidas por las partes. A efectos del presente trabajo, no abundaremos en este tratamiento.

Respecto a los costos de financiamiento directamente atribuibles a los acuerdos, cabe mencionar que sólo en los casos en que corresponda reconocer un activo intangible formarán parte del costo del mismo, caso contrario, se reconocerán en el resultado del ejercicio.

CAPITULO IV: INCOMPATIBILIDAD ENTRE TRATAMIENTO TRIBUTARIO Y CONTABLE DE LOS CONTRATOS DE CONCESIÓN DE OBRAS PÚBLICAS DE INFRAESTRUCTURA

4.1. Resumen de los tratamientos contable y tributario aplicables

En resumidas cuentas el tratamiento contable y tributario de los contratos de concesión de obras públicas de infraestructura y de servicios públicos es el siguiente:

Tabla 4.1.

Tratamiento contable	Tratamiento tributario
<p>La CINIIF 12 recoge el siguiente tratamiento:</p> <p>1. <u>Concesión cofinanciada</u> – <u>Activo financiero</u>.</p> <p>2. Concesión autosostenible – <u>Activo intangible</u>.</p>	<p>El TUO recoge las siguientes formas de entregas en concesión: a título gratuito, a título oneroso, <u>cofinanciadas por el Estado</u> y mixtas.</p> <p>Sin ninguna distinción tributariamente se reconocen bien como <u>activo fijo</u> o <u>activo intangible</u>.</p> <p>Sin perjuicio de lo anterior en la Exposición de Motivos de la Ley N° 27156 se hace referencia a los contratos tipo <u>BOOT</u> y <u>BOT</u> donde por el primero se reconocería un <u>activo fijo</u> y por el segundo un <u>activo intangible</u>.</p>

Como se desprende del cuadro anterior la norma tributaria recoge dos posibles tratamientos de los bienes de la concesión: (i) como activo fijo o (ii) como intangible. Sin embargo, para fines contables los tratamientos dispuestos por la CINIIF 12 son: (i) como activo financiero o (ii) como activo intangible.

Conforme a lo expuesto, advertimos que el tratamiento fiscal aplicable a los bienes materia de la concesión no es del todo claro en el caso de las concesiones cofinanciadas o aquellas autosostenibles en la que se reconoce un activo intangible que debe ser tratado como activo fijo pues su tasa de “depreciación” máxima anual sería de 20% y no le resultaría aplicable el inciso g) del artículo 44° de la Ley del IR. Asimismo, resulta importante señalar que respecto a los contratos de concesión suscritos con el Estado para fines contables no se reconocería en ningún caso un activo fijo, toda vez que los bienes no dejan de ser de propiedad del Estado y es este quién mantiene una participación residual respecto a los mismos; sin embargo, notamos que para fines tributarios la norma ha previsto dicha posibilidad que dado el contexto contable no cabría recuperar la inversión en dicho escenario.

Esto último, lo sustentamos en los criterios vertidos por el Tribunal Fiscal y Administración Tributaria respecto a que dada la ausencia de definición del término “activo fijo” en la Ley del IR debemos recurrir a la norma contable, en ese sentido, en la medida que contablemente dichos bienes no calificarían como activo fijo se advierte una imposibilidad de la recuperación de la inversión respecto a determinadas concesiones. Esto, principalmente por el requisito de la contabilización que debe quedar anotado no solo en el Registro de Activos Fijos sino además en los libros contables de la entidad (Libro Diario).

Sin perjuicio de ello, resulta importante mencionar que respecto a las concesiones cofinanciadas (BOOT cofinanciada por el Estado) el Decreto Supremo N° 108-2006-EF publicado el 11 de julio de 2006 y vigente a partir del 12 de julio de 2006, reguló el tipo de compensación que recibirían la entidades. Así, se dispuso que el cofinanciamiento podría ser total o parcial a cargo del concedente y que tiene la finalidad de cubrir las inversiones y/o la operación y mantenimiento, de manera periódica o bajo cualquier otra modalidad.

Asimismo, dicho Decreto señaló que los importes que recibiría el concesionario constituían un sistema de recuperación de la inversión y los costos o gastos de operación y mantenimiento, por lo cual sólo tenían la finalidad de retribuir el servicio prestado por el concesionario.

Artículo 3.- De la naturaleza del cofinanciamiento

En el caso de concesiones cofinanciadas por el Estado, a que se refiere el inciso c) del Artículo 14 del Texto Único Ordenado de las normas con rango de Ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, aprobado por Decreto Supremo N° 059-96-PCM y normas modificatorias, **los montos que perciba el concesionario por la ejecución y explotación de la obra y/o prestación del servicio constituyen el sistema de recuperación de la inversión y/o de los costos o gastos de operación y mantenimiento efectuados; por lo tanto, la retribución económica por el servicio prestado por el concesionario.**

Como se advierte de lo indicado por el propio Decreto, el importe que recibe el concesionario en una concesión de tipo cofinanciada por el Estado es una mera retribución por su servicio, sea que este consista en la construcción, operación y mantenimiento o mejora, operación y mantenimiento, dependiendo.

Los pagos que recibe el concesionario de la concedente por lo general se encuentran circunscritos bajo los siguientes conceptos:

- a) Pago Anual por Obras (PAO), que corresponde al pago por la construcción de la obra que se realiza a través del Ministerio de Economía y Finanzas con cargo al presupuesto de cada ministerio.
- b) Pago Anual por Mantenimiento y Operación (PAMO), pago que corresponde para el mantenimiento, operación y actividades de rutinarias de la explotación para la prestación del servicio.
- c) Certificado de Reconocimiento de derechos sobre el PAO (CRPAO), documento que acredita la obligación directa, general, incondicional e irrevocable del concedente de pagar el monto establecido en dicho certificado en los plazos establecidos.
- d) Pago de Transitabilidad, que se da en función al uso de los usuarios respecto del servicio público (dependiendo del tipo de concesión).

Bajo dicho escenario nos encontramos ante otra imprecisión de la norma, toda vez que teniendo en cuenta que la retribución es a largo plazo contablemente se calcula un interés implícito respecto del importe acordado que devenga en cada ejercicio.

4.2. Problemática y efectos derivados de la falta de coincidencia entre el tratamiento tributario y contable a nivel de recuperación de la inversión

En el presente apartado pasaremos a tratar de manera más concreta la problemática que se genera por la falta de coincidencia en los tratamientos contable y tributario, respecto a la casuística planteada en el punto anterior.

a) Concesión cofinanciada (BOOT cofinanciada por el Estado).-

Tabla 4.2

Concesión cofinanciada (BOOT cofinanciada por el Estado)	
<u>Tratamiento contable</u>	<u>Tratamiento tributario</u>
<u><i>Activo financiero</i></u>	<u><i>Activo fijo</i></u>

Bajo dicho contexto, se advierten los siguientes conflictos en los tratamientos:

- No se tiene un activo fijo reconocido en la contabilidad, en consecuencia no hay depreciación registrada contablemente.
- A dichos efectos, para fines tributarios no es posible hacer deducible la depreciación dado que no se cumple con el requisito de contabilización.

b) Concesión autosostenible (tipo BOOT)

Tabla 4.3.

Concesión tipo BOOT (autosostenible)	
<u>Tratamiento contable</u>	<u>Tratamiento tributario</u>
<u><i>Activo intangible</i></u>	<u><i>Activo fijo / Activo intangible</i></u>

Bajo dicho contexto, se advierten los siguientes conflictos en los tratamientos:

- No se tiene un activo fijo reconocido en la contabilidad, en consecuencia no hay depreciación registrada contablemente. Lo que se tiene es un activo intangible y un cargo por amortización

- A dichos efectos, para fines tributarios no es posible hacer deducible la depreciación dado que no se cumple con el requisito de contabilización. Asimismo, no sería posible la aplicación del tratamiento de activo intangible establecido por la norma tributaria (inciso g) del artículo 44° de la LIR), toda vez que el mismo tendría un tratamiento especial dispuesto por una norma sectorial.

En mi opinión el propio legislador al advertir distintos matices entre el tratamiento contable y el tratamiento tributario optó por introducir a nuestra legislación el artículo 33° del Reglamento de la LIR donde establece que:

Artículo 33°.- DIFERENCIAS EN LA DETERMINACION DE LA RENTA NETA POR LA APLICACION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

La contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. En consecuencia, salvo que la Ley o el Reglamento condicione la deducción al registro contable, la forma de contabilización de Las operaciones no originará la pérdida de una deducción.

Las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada.

Es decir, mediante el referido artículo en mi opinión se trató de salvar distancias entre uno u otro tratamiento, asegurando –al menos lo que se desprende de la redacción- que ello no se traduciría en un perjuicio fiscal para el contribuyente. Sin embargo, respecto al caso en concreto se advierte claramente una imposibilidad de que esto sea así.

Es más con los últimos pronunciamientos del Tribunal Fiscal (RTF N° 10577-8-2010, 10813-3-2010 y 15502-10-2011) respecto al caso de los arrendamientos operativos calificados por la norma contable como arrendamientos financieros, el Órgano Colegiado señaló que en el marco del artículo 33° del Reglamento de la Ley del IR y en la medida que la norma tributaria no haya establecido un tratamiento distinto el tratamiento contable prevalece.

4.3. Análisis de las posibles alternativas de solución

Expuesta la problemática respecto a los tratamientos contable y tributario, en esta sección evaluaremos las alternativas de solución que proponemos e indicaremos aquella que nos resulta más viable. A continuación las mencionamos:

4.3.1. Modificación del artículo 22° del Decreto Supremo N° 059-96-PCM a fin de equiparar el tratamiento tributario al tratamiento contable respecto a la recuperación de la inversión

En mi opinión resulta evidente que la Ley del IR se ha quedado en el tiempo respecto a la regulación de las operaciones, es decir, hoy en día las operaciones se tornan tan complejas que a la fecha en que se establecieron las normas tributarias el legislador no pensó en ese considerando.

Es más, en algunos casos el propio legislador estableció remisiones expresas a las normas contables vigentes en dicha oportunidad. Sin embargo, no se detuvo a pensar que las mismas son mutables en el tiempo, es decir, son actualizadas y modificadas constantemente dependiendo de la forma en que se desenvuelva el entorno económico y las tendencias del mercado. Un claro ejemplo de esto, es la tendencia de las normas contables al valorar las operaciones a valor razonable dejando de lado el costo histórico, elemento base que recoge la norma tributaria como principio de su regulación.

Bajo dicho contexto, surgen las interrogantes respecto a remitirnos a las normas contables vigentes a la fecha de la remisión dispuesta por el legislador o a las normas contables vigentes a la fecha de aplicación de la norma.

La situación anterior no tiene una única respuesta a la fecha, sin embargo en la práctica se opta por la segunda.

Un elemento que abona a favor de esta alternativa de remisión a las normas contables es que la Ley del IR no necesariamente debe regular cada operación pues el mercado es tan cambiante y tiene tanta variedad de operaciones que sería muy ambicioso para el legislador tratar de establecer un tratamiento particular para cada una, es más no es su campo de especialización.

No obstante, también es cierto –como ya lo hemos dicho- que las normas contables empiezan a regular aspectos de las operaciones con un fin más económico brindando preponderancia al valor razonable (valor de mercado) y midiendo operaciones en base a su expectativa de futuras utilidades o por ejemplo de contener

implícitamente operaciones que no se revelan (intereses implícitos o costos de transacción), lo cual en mi opinión contradice algunos principios constitucionales como por ejemplo el de capacidad contributiva, pues a los ciudadanos se les mide por su capacidad económica de participar en el gasto público y esa capacidad se ve desvirtuada por el reconocimiento de utilidades no realizadas.

En mi opinión esta alternativa no sería viable por el propio tratamiento contable disímil al tratamiento tributario. Pues, si bien, la Norma IX Aplicación supletoria de los principios del derecho del Título Preliminar del Código Tributario señala *“en lo no previsto por éste Código (entiéndase Código Tributario) o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se opongan ni las desnaturalicen”*, respecto al caso en concreto notamos una clara contradicción en el tratamiento con lo cual no sería posible la aplicación de las mismas.

Al respecto, cabe mencionar que si bien se cuestiona la calidad de fuente de derecho de las normas contables debido temas formales como su publicación. En mi opinión, dado que las mismas han sido incorporadas a nuestro ordenamiento jurídico por distintas normas por ejemplo la Ley General de Sociedades cuando señala que:

Artículo 223.- Preparación y presentación de estados financieros

Los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país.

Por su parte, las mismas son introducidas a nuestro ordenamiento jurídico mediante las Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad, cuya función fue delegada a este órgano mediante la Ley N° 24680.

Así, en materia tributaria considero que en tanto las normas contables y normas tributarias regulen una misma transacción (o hecho imponible jurídicamente hablando) desde cada una de sus perspectivas, en la medida que para fines tributarios no se haya dotado de contenido un término que si lo recoge la norma contable, por vía interpretativa resulta arreglado a ley que se llene ese vacío con las definiciones dispuestas por tal normativa, siempre que como indica la Norma IX antes citada no se contradiga con lo dispuesto por las normas tributarias.

4.3.2. Efectuar ajustes al tratamiento tributario que hoy recogen las normas disponiendo de consideraciones especiales respecto a cada tipo de operación y eliminar el requisito de la contabilización para la deducción de la depreciación que establece el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del IR

Respecto a esta alternativa, la idea sería recoger un tratamiento tributario diferenciado respecto a cada tipo de concesión como activo financiero y activo intangible y definir de manera clara cómo se recuperaría la inversión respecto a cada uno de los supuestos que deberían ser prestación de servicios y amortización.

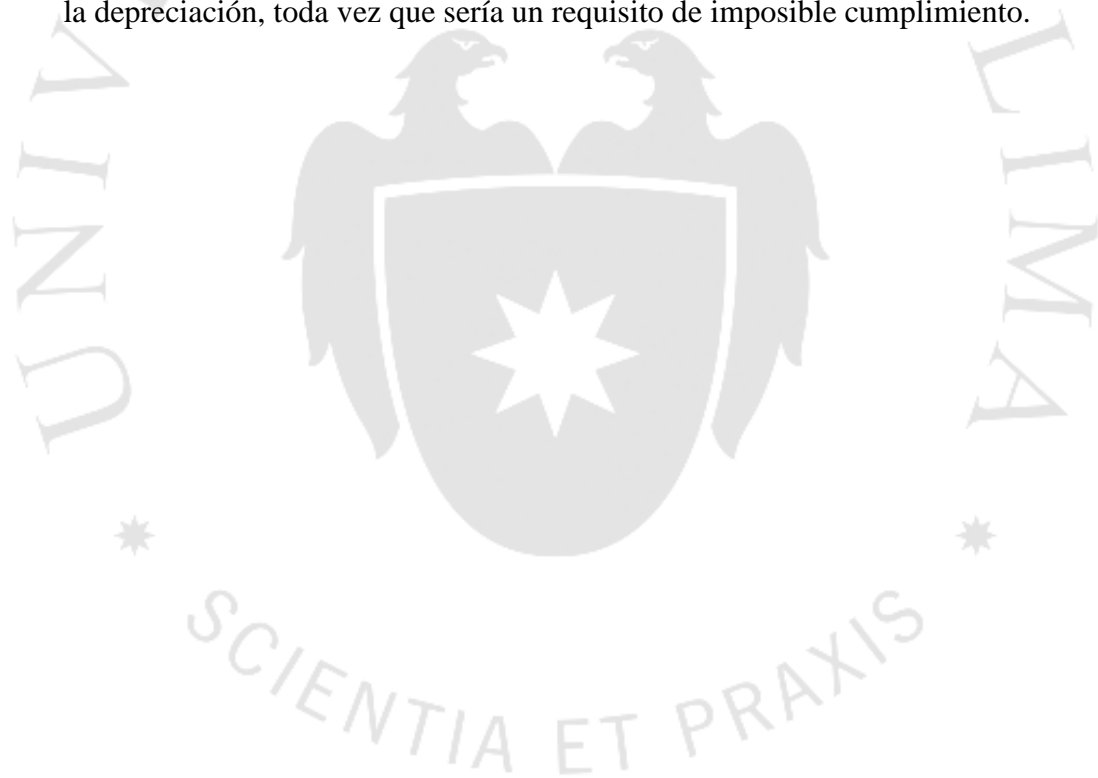
En efecto, al amparo del artículo 33° del Reglamento de la LIR podemos indicar que la forma en que se contabilice una operación no podría originar la pérdida de una deducción.

Si se mantuviera en alguno de los casos el tratamiento de los bienes de la concesión como activo fijo debería eliminarse el requisito de la contabilización de la depreciación para su deducción, toda vez que como hemos advertido sería un requisito de imposible cumplimiento. Además, según lo indicando anteriormente, no resulta coherente mantener dicho requisito siendo que fue impuesto como medida de control de los cargos por depreciación que afectan resultados objetivo que puede cumplirse a través del Registro de Activos Fijos. En ese sentido, a la fecha el requisito de la contabilización pierde preponderancia siendo que a través de otro medio más fiable se consigue el fin ulterior del legislador.

Finalmente, cabe mencionar que si bien el Decreto Supremo N° 059-96-PCM ha sido derogado por el Decreto Legislativo N° 1224 el cual crea el marco de las Asociaciones Públicas Privadas (APP), el artículo 22° bajo análisis se mantiene vigente y resulta plenamente aplicable a éstas. Así las cosas, si bien la norma vigente hace referencia a APP cofinanciadas y autosostenibles el artículo 22° del Decreto Supremo N° 059-96-PCM vigente a la fecha no lo hace, con lo cual nos encontramos frente a la necesidad de promover un cambio normativo consistente entre ambas normas.

CONCLUSIONES

- La única alternativa viable que considero posible para saltar esta falta de coincidencia en los tratamientos contable y tributario es cambiar el artículo 22° del Decreto Supremo N° 059-96-PCM (vigente a la fecha), estableciendo de manera clara el tratamiento tributario aplicable a cada tipo de concesión y la forma de recuperación de la inversión, sea como retribución por la prestación de un servicio o como amortización en el caso de un activo intangible.
- En la medida que se pretenda mantener para el caso de las concesiones el tratamiento de un activo fijo debería eliminarse el requisito de la contabilización de la depreciación, toda vez que sería un requisito de imposible cumplimiento.



REFERENCIAS

- Aragón Castillo, Jorge. (2014). *Contrataciones con el Estado: marco normativo actualizado y vigente*. (1°. ed.). Lima: FFECAAT.
- Rivero Ortega, Ricardo. (2013). *Derecho administrativo económico*. (6°. ed.). Madrid: Marcial Pons.
- Escola, Héctor. (1989). *El interés público como fundamento del derecho administrativo*. (1°. ed.). Buenos Aires: Depalma.
- Bartra Cavero, José. (1988). *La licitación pública y el contrato de obra pública*. (1°. ed.). Lima: Justo Valenzuela.
- Arimany Lamoglia, Esteban. (1980). *La reversión de instalaciones en la concesión administrativa del servicio público*. (1°. ed.). Barcelona: Bosch.
- Gamero Casado, Eduardo. (2013). *Manual básico de derecho administrativo*. (10°. ed.). Madrid: Tecnos.
- Cervantes Anaya, Dante. (2009). *Manual de derecho administrativo*. (6°. ed.). Lima: Rodhas.
- Martín Mateo, Ramón. (1992). *Manual de derecho administrativo*. (14°. ed.). Madrid: Trivium.
- Danos Ordoñez, Jorge., Rodríguez-Arana, Jaime., Céspedes Zavaleta, Adolfo., et. al (2009). *Teoría de los servicios públicos*. (1ª. ed.). Lima: Grijley.
- Morón Urbina, Juan Carlos. *Las concesiones de infraestructura a iniciativa del inversionista*. Ius: la revista - N° 35 (Diciembre 2007). Lima.
- Danos Ordoñez, Jorge. *Promoción de la inversión privada en materia de obras públicas de infraestructura y servicios públicos a través de las concesiones*. Advocatus - 2a entrega (Junio 2000). Lima.
- International Accounting Standard Board – IASB. (Versión 2014). *Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF*.
- KPMG. (2012). *Las NIIF comentadas: guía práctica de KPMG para comprender las Normas Internacionales de Información Financiera*. (Ed. 2011/12).
- KPMG. (2014). *Las NIIF comentadas: guía práctica de KPMG para comprender las Normas Internacionales de Información Financiera*. (10° ed. 2013/14).
- Paredes Reátegui, Carlos. *Interpretación CINIIF 12 - acuerdos de concesiones de obras públicas*. Actualidad empresarial - N° 141 (Agosto 2007). Lima.



ANEXOS

ANEXO 1: LEGISLACIÓN SOBRE LAS CONCESIONES PARA EJECUCIÓN DE OBRAS PÚBLICAS DE INFRAESTRUCTURA Y DE SERVICIOS PÚBLICOS

- 1) Decreto Legislativo N° 674, Ley de promoción de la inversión privada en las empresas de Estado, publicada el 27 de setiembre de 1991.
- 2) Decreto Legislativo N° 758, Normas para la promoción de las inversiones privadas en la infraestructura de servicios públicos, publicada el 13 de noviembre de 1991.
- 3) Decreto Legislativo N° 839, Ley de promoción de la inversión privada en obras públicas de infraestructura y servicios públicos, publicada el 20 de agosto de 1996.
- 4) Decreto Supremo N° 059-96-PCM, Texto Único Ordenado de las normas anteriores, publicado el 27 de diciembre de 1996. (*)
- 5) Decreto Supremo N° 060-96-PCM, Reglamento del Texto Único Ordenado anterior, publicado el 28 de diciembre de 1996. (**)
- 6) Decreto Supremo N° 025-97-PCM, Normas complementarias sobre la facultad de la PROMCEPRI para tener a cargo procesos de promoción de la inversión privada de que trata el D. Leg. 674, publicada el 06 de junio de 1997.
- 7) Decreto Supremo N° 132-97-EF, Reglamento de los beneficios tributarios para la inversión privada en obras publicas de infraestructura y de servicios públicos, publicada el 27 de octubre de 1997.
- 8) Ley N° 26885, Ley de incentivos a las concesiones de obras de infraestructura y de servicios públicos, publicada el 04 de diciembre de 1997. (*)
- 9) Decreto de Urgencia N° 024-98, la PROMCEPRI queda adscrita al Sector de Economía y Finanzas y será presidida por el titular del sector, publicado el 17 de junio de 1998.
- 10) Ley N° 27156, Ley que modifica el D.S. 059-96-PCM, publicada el 17 de julio de 1999.
- 11) Decreto Supremo N° 108-2006-EF que regula el Reglamento del Texto Único Ordenado de las Normas con Rango de Ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las Obras Públicas de Infraestructura y de Servicios Públicos

respecto a la naturaleza de las concesiones y el cofinanciamiento del Estado, publicada el 11 de julio de 2006.

- 12) Decreto Legislativo N° 1224 que aprueba el Marco de Promoción de la Inversión Privada mediante Asociaciones Público Privadas y Proyectos en Activos, publicado el 25 de setiembre de 2015.
- 13) Decreto Supremo N° 410-2015-EF que aprueba el Reglamento del Decreto Legislativo N° 1224, publicado el 27 de diciembre de 2015.

(*) Derogado por el D. Legislativo N° 1224.

(**) Derogado por el Decreto Supremo N° 410-2015-EF.

