

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



**CRITICA A LA APLICACIÓN DE LAS REGLAS DE
CONSTRUCCION AL COFINANCIAMIENTO
PARA LA DETERMINACION DEL IMPUESTO A
LA RENTA EN LAS CONCESIONES DE OBRAS
PÚBLICAS DE INFRAESTRUCTURA Y DE
SERVICIOS PÚBLICOS**

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

Silvana Katherine Gonzales Fonseca
Código: 20152603

Asesor: Roberto José Casanova-Regis Albi

Lima – Perú
Octubre de 2020

(Hoja en blanco)



The seal of the University of Lima is a large, semi-transparent orange watermark in the background. It features a central shield with a crown on top and the motto "SCIENTIA ET PRAXIS" at the bottom. The words "UNIVERSIDAD DE LIMA" are written in an arc above the shield.

**CRITICA A LA APLICACIÓN DE LAS
REGLAS DEL SECTOR CONSTRUCCION AL
COFINANCIAMIENTO PARA LA
DETERMINACION DEL IMPUESTO A LA
RENTA EN LAS CONCESIONES DE OBRAS
PÚBLICAS DE INFRAESTRUCTURA Y DE
SERVICIOS PÚBLICOS**

**CRITICISM OF THE APPLICATION OF THE
RULES OF THE CONSTRUCTION SECTOR
TO CO-FINANCING FOR THE
DETERMINATION OF INCOME TAX IN THE
CONCESSIONS OF PUBLIC
INFRASTRUCTURE WORKS AND PUBLIC
SERVICES**



TABLA DE CONTENIDO

CAPÍTULO I: REGULACIÓN DE LAS CONCESIONES DE INFRAESTRUCTURA PÚBLICA Y SU TRATAMIENTO

CONTABLE 14

1.1 Regulación de los contratos de concesión en infraestructura pública en el ordenamiento jurídico peruano 14

1.1.1 Contexto histórico de la regulación del régimen de concesiones 14

1.1.2 Rol y relevancia del Decreto Supremo N° 059-96-PC y su evolución normativa: consolidación de la inversión privada en Perú 18

1.1.3 Modalidades de contratos de concesión vigentes en la legislación peruana 24

1.2 Tratamiento financiero de los Contratos de Concesión bajo el marco de la CINIIF 12 31

1.2.1 Especificaciones del tratamiento contable bajo el modelo de Activo Financiero de acuerdo con la CINIIF 12 . 32

1.2.2 Especificaciones del tratamiento contable bajo el modelo de Activo Intangible de acuerdo con la CINIIF 12 .. 34

1.2.3 Reconocimiento Contable de las Concesiones Mixtas o Bifurcadas 35

CAPÍTULO II: TRATAMIENTO FISCAL DE LOS CONTRATOS DE CONCESIÓN PARA EFECTOS DEL IMPUESTO A LA RENTA

..... 39

2.1 Tratamiento tributario para efectos del Impuesto a la Renta para los contratos de concesión que reconocen como inversión activos fijos o intangibles, y su alcance en el TUO de Concesiones 39

2.2 ¿Remisión del artículo 22 del TUO de Concesiones a la Ley del Impuesto a la Renta? 51

2.3 Tratamiento Tributario de los contratos de concesión cofinanciados que prestan servicios de construcción de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta y su alcance en el TUO de Concesiones de Obras Publicas de Infraestructura	66
CAPÍTULO III: ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA DEL RECUPERO DE COSTO DE LA INVERSIÓN EN LOS CONTRATOS DE CONCESIÓN COFINANCIADOS EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA	74
3.1 La realidad financiera expresa una realidad económica: remisión a las normas contables	74
3.2 Implicancias Tributarias de la aplicación del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta en los Contratos de Concesión Cofinanciados	87
3.2 Opinión al tratamiento tributario asociado al recupero del costo de la inversión en las concesiones cofinanciadas como activos fijos o intangibles	94
CONCLUSIONES	101
Bibliografía	104
Anexos.....	2



RESUMEN

La investigación analiza la problemática en torno al tratamiento de las concesiones del tipo cofinancias, en las cuales los concesionarios reciben un pago total o parcial por parte del Estado destinado a cubrir, total o parcialmente, el costo de la inversión en obras públicas de infraestructura y/o el costo de la operación y mantenimiento de dicha infraestructura durante el período de prestación de los servicios públicos a los que aquélla está afectada. La investigación concluye en que el tratamiento tributario de los contratos de concesión se regula en el régimen general de la Ley del Impuesto a la Renta y el régimen especial de concesiones, Texto Único Ordenado aprobado mediante el Decreto Supremo N° 059-96-PCM, en base reconocimiento contable de inversión reconocida por el concesionario, activo fijo, activo intangible o activo financiero según corresponda, y no únicamente por las reglas del sector construcción del artículo 63 del Impuesto a la Renta conforme al INFORME N° 038-2017-SUNAT/5D0000.

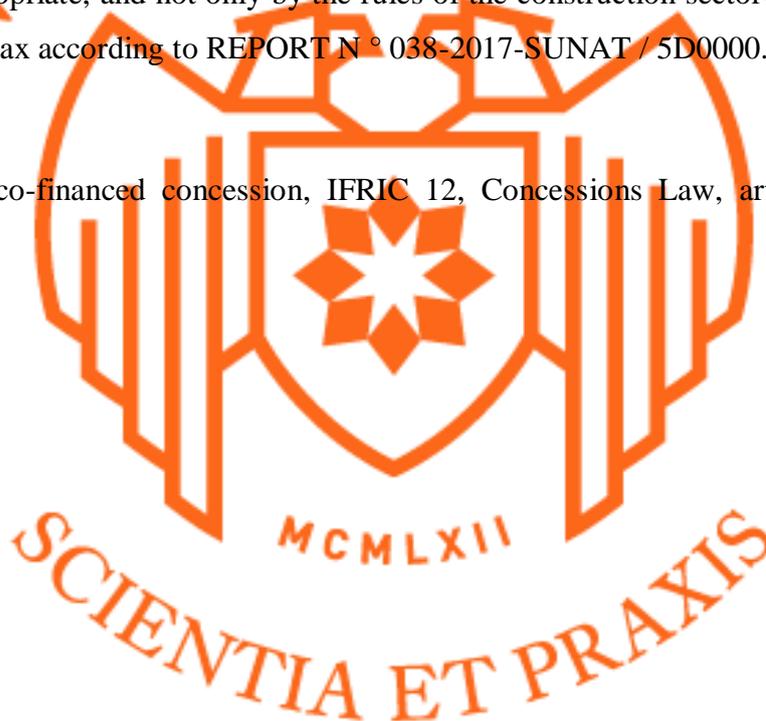
Palabras claves: concesión cofinanciada, CINIIF 12, TUO de Concesiones, artículo 63 del Impuesto a la Renta.

UNIVERSIDAD DE PERÚ
SCIENTIA ET PRAXIS
MCMLXII

ABSTRACT

The research analyzes the problem of the treatment of co-financing concessions, in which the concessionaries receive a total or partial payment from the State destined to cover totally or partially the cost of investment in public infrastructure works and / or the cost of the operation and maintenance of infrastructure during the period of provision of public services. The investigation concludes that the tax treatment of concession contracts is regulated in the general regime of the Income Tax Law and in the special regime of concessions, Supreme Decree 059-96-PCM, based on accounting recognition of investment recognized by the concessionaire, fixed asset, intangible asset or financial asset as appropriate, and not only by the rules of the construction sector of article 63 of the Income Tax according to REPORT N ° 038-2017-SUNAT / 5D0000.

Keywords: co-financed concession, IFRIC 12, Concessions Law, article 63 of the Income Tax.



ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1.....	36
Tabla 2.....	73
Tabla 3.....	97



ÍNDICE DE FIGURAS

Ilustración 1 Monto de inversión Adjudicado, según Clasificación11

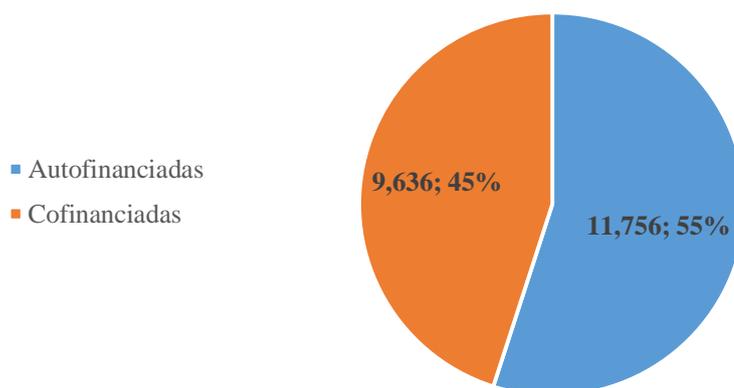


INTRODUCCIÓN

En Perú las Asociaciones Público-Privadas (APP) forman parte de una serie de herramientas para la participación de la inversión privada, en las cuales se distribuye el riesgo de la inversión entre el sector privado y el Estado. De esta forma, se implementan diversos contratos de largo plazo, donde la titularidad de los proyectos y/o inversiones desarrolladas por el sector privado, en adelante los concesionarios, pueden ser trasladadas al Estado, mantenerse o revertirse según el tipo de Contrato celebrado permitido por la ley.

Por esta razón, resulta importante analizar el tratamiento tributario de las concesiones del tipo cofinancias, en las cuales los concesionarios reciben un pago total o parcial por parte del Estado destinado a cubrir, total o parcialmente, el costo de la inversión en obras públicas de infraestructura y/o el costo de la operación y mantenimiento de dicha infraestructura durante el período de prestación de los servicios públicos a los que aquella está afectada, debido a que en los últimos años ha representado un 45% versus un 55% del tipo autofinanciadas, según últimas cifras reportadas de PROINVERSIÓN:

Ilustración 1 Monto de inversión Adjudicado, según Clasificación
(US\$ MM c/IGV ⁽¹⁾)



*De enero 2008 a diciembre de 2018.

⁽¹⁾ Se agregó el IGV asumiendo que todos los conceptos del monto de inversión están afectos al mismo.

Fuente: PROINVERSIÓN. Elaboración: Ministerio de Economía y Finanzas.

El tratamiento tributario de los contratos de concesión encuentra un régimen general en la Ley del Impuesto a la Renta y un régimen especial en el Texto Único Ordenado aprobado mediante el Decreto Supremo N 059-96-PCM (en adelante TUO de Concesiones) y por su Reglamento aprobado por Decreto Supremo No. 132-97-EF (en adelante el Reglamento). Cabe notar que el Decreto Legislativo 1224, en el año 2015, derogó al TUO de Concesiones, a excepción del primer y segundo párrafos del artículo 19° y el artículo 22°; con lo cual permanece vigente el tratamiento tributario establecido en dichos artículos.

Asimismo, es importante reconocer que nuestro ordenamiento jurídico tributario se ha remitido a las normas contables para dar contenido a diversos conceptos y/o transacciones financieras reguladas en el Derecho Tributario, lo que se evidencia en los distintos pronunciamientos de la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal y la Corte Superior.

En ese contexto, en el presente trabajo de investigación se analizará lo establecido por la Administración Tributaria en su Informe N° 038-2017-SUNAT/5D0000, en el que dispone la aplicación del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta a los contratos de concesión cofinanciados que realizan servicio de construcción, el cual a su vez se contradice con el Informe N° 186-2016-SUNAT/5D0000, a efectos de utilizar la *Ley de Concesiones regula un tratamiento especial de depreciación y amortización vinculado a los bienes entregados en concesión por el Estado, que es excluyente de las disposiciones del régimen ordinario previsto por la Ley del Impuesto a la Renta en lo que se opongan a lo establecido en dicho TUO.*

Al respecto, la SUNAT se limita a identificar los tipos de cofinanciamientos recibidos por los concesionarios, quienes de acuerdo a la distribución de riesgos determinan sus modelos económicos de rendimientos de la inversión, así como gestión en las ratios de liquidez, y rentabilidad, y aquí la crítica, ¿todos los contratos de concesión cofinanciados por el Estado, que incluye el servicio de construcción, deben ser tratados como empresas de construcción y similares bajo el alcance del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta? ¿Qué ocurre con los contratos de concesión cofinanciados, donde el concesionario reconoce un activo intangible o activo fijo como costo de su inversión, quedan excluidos del TUO de Concesiones? De igual manera, existen cofinanciamientos

que tienen la naturaleza de reembolso, ¿Estos también deben ser tratados de acuerdo con el artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta? Finalmente, ¿la aplicación de la Ley del Impuesto a la Renta genera una seguridad jurídica a los concesionarios que realizan contratos cofinanciados con el Estado?

En el capítulo I, Las Concesiones en infraestructura públicas, se presentará el ordenamiento jurídico y contable de los contratos de concesión en el Perú.

En el capítulo II, Tratamiento fiscal de los contratos de concesión para efectos del Impuesto a la Renta, se abordará el tratamiento general regulado en la Ley del Impuesto a la Renta a los contratos de concesión que reconocen activos fijos e intangibles como costo de su inversión, así como el alcance del TUO de Concesiones.

En el capítulo III, se analizará la importancia de las normas contables en el derecho tributario, y como estas afectan la aplicación del artículo 63° a los contratos de concesión cofinanciados que ofrecen servicios de construcción, y finalmente la posición al tema de investigación, relacionado con el adecuado tratamiento tributario respecto a la forma de recuperación de la inversión en los contratos de concesión cofinanciados.



CAPÍTULO I: REGULACIÓN DE LAS CONCESIONES DE INFRAESTRUCTURA PÚBLICA Y SU TRATAMIENTO CONTABLE

En este capítulo, analizaremos la regulación de las concesiones de infraestructura pública en nuestro ordenamiento jurídico, de forma histórica y sistemática, así como su tratamiento contable de acuerdo con las normas de contabilidad aplicables en Perú.

1.1 Regulación de los contratos de concesión en infraestructura pública en el ordenamiento jurídico peruano

En este acápite, analizaremos el por qué y cuáles fueron las motivaciones por las que nuestro ordenamiento jurídico regula los contratos de concesión de infraestructura pública. Para ello, ahondaremos en la evolución normativa de dichos contratos, comprendiendo el contexto histórico en el que nuestro sistema jurídico empieza a regular las concesiones y la *ratio legis* del Decreto Supremo N° 059-96-PCM; así como sus posteriores modificaciones. Finalmente, describimos los tipos de contrato de concesión de infraestructura pública que nuestro ordenamiento jurídico ha previsto y que se encuentran regulados actualmente.

1.1.1 Contexto histórico de la regulación del régimen de concesiones

La Constitución de 1979 instauró un régimen constitucional social de mercado, a través del cual “*la iniciativa privada que era libre, había de ser estimulada y reglamentada por el Estado con la finalidad de armonizar su ejercicio con el interés social*” (Chanamé, 2013, p.54)”.

Asimismo, dicha Carta Magna reconoció el pluralismo económico de nuestra economía, el cual se encontraba protegido por el mismo Estado, y declaró al “*Estado como empresario y como interventor de la vida económica en determinados sectores por causa de necesidad nacional*” (Chanamé, 2013, p.54).

En el gobierno de Alberto Fujimori, nace una nueva ley fundamental sobre el estado, la Constitución de 1993, a través de la cual se modificó el modelo económico recogido en la Constitución de 1979. Mediante la nueva Carta Magna, se declaró que Perú es un Estado que cumple un rol subsidiario en la economía y, entre otros aspectos, se incluye, a nivel constitucional, las disposiciones contenidas en los decretos legislativos anteriormente mencionados (Shimabukuro, 2016, p.91).

El referido principio de subsidiariedad se encuentra recogido en el artículo 60¹ y la Décima Primera Disposición Final y Transitoria², a través de los cuales queda claramente establecido que el Estado sólo puede realizar actividades económicas de manera subsidiaria, en situaciones que así lo exigen por razones de interés público o de conveniencia nacional.

Al respecto, conviene hacer notar que el Tribunal Constitucional, a través del expediente N° 008-2003-AI/TC resolvió lo siguiente:

A diferencia de la Constitución de 1979, que no establecía claramente la subsidiariedad de la intervención de los poderes públicos en la economía, la actual Constitución prescribe expresamente en su artículo 60° que "(...). Sólo autorizado por ley expresa, el Estado puede realizar subsidiariamente actividad empresarial, directa o indirecta, por razón de alto interés público o de manifiesta conveniencia nacional (...)". (Fundamento 23, 2003).

Por su parte, César Landa (2016) acota lo siguiente:

Se consagra así, el principio de subsidiariedad de la actuación del Estado en la economía, y se plantea el reconocimiento de la existencia de una función supletoria del Estado ante las imperfecciones u omisiones de los agentes económicos, en aras del bien común. En ese orden de ideas, las acciones del Estado deben estar vinculadas al

¹ El artículo 60 de la Constitución de 1993 dispone que "(...) Sólo autorizado por ley expresa, el Estado puede realizar subsidiariamente actividad empresarial, directa o indirecta, por razón de alto interés público o de manifiesta conveniencia nacional. (...)".

² La Décima Primera Disposición Final y Transitoria de la Constitución de 1993 señala que: "Las disposiciones de la Constitución que exijan nuevos o mayores gastos públicos se aplican progresivamente".

fomento, estimulación, coordinación, complementación, integración o sustitución, en vía supletoria, complementaria o de reemplazo, de la libre iniciativa privada. La subsidiariedad se manifiesta como el acto accesorio o de perfeccionamiento en materia económica, que se justifica por la inacción o defección de la iniciativa privada.

De esta forma, siguiendo las políticas económicas planteadas desde 1991, el modelo económico impartido en la Constitución de 1993 busca, entre otros aspectos, afianzar la privatización de las empresas estatales.

Con el inicio de privatización de las empresas públicas -y otras medidas económicas-, el Perú se alineó al Consenso de Washington, a través del cual se postulaba que las principales reformas estructurales de nuestra economía -que tuvieron como eje protagónico la privatización de las empresas públicas- se debían realizar con la finalidad de alcanzar una estabilidad económica³ que nos permitiera *“acceder nuevamente a los mercados internacionales de crédito que habían permanecido inaccesibles a la mayoría de los países de la región durante la década de los ochenta como consecuencia de la crisis de la deuda externa de 1982”* (Ruíz, 2002, p.13-14).

Así tenemos que entre 1991 y 1992, se implementaron diversas medidas económicas con la finalidad de fomentar la privatización de las empresas públicas, entre las cuales se encuentran la promulgación de los siguientes dispositivos legales: i) Decreto Legislativo N° 674, por medio del cual se declaró de interés nacional la promoción de la privatización de las empresas públicas; ii) Decreto Legislativo N° 757, a través del cual se dispusieron medidas para garantizar la libre iniciativa y las inversiones privadas; iii) Decreto Legislativo N° 758, cuyo objetivo fue promover la inversión privada en obras de infraestructura y/o de servicios públicos así como la regulación a su explotación, construcción, reparación, conservación.

Cabe hacer notar que, en el artículo 5° del mencionado decreto legislativo, se define a la concesión como aquel *“acto administrativo por el cual el Estado, con el objeto que el concesionario realice determinadas obras y/o servicios fijados o aceptados*

³ Al respecto, cabe mencionar que el consenso de Washington señala, entre otras cosas, que la privatización *“no es para proveer recursos sino para promover la competitividad y eficiencia”* (Noejovich, 2010,86).

previamente por el organismo concedente, le otorga el aprovechamiento de una obra para la prestación de un servicio público” (Decreto Legislativo N° 758, 1991).

Asimismo, el artículo 9° del referido decreto legislativo clasifica las concesiones en cuatro modalidades: a título oneroso, gratuito, cofinanciada por el organismo concedente y mixta. También, establece los criterios para determinar la modalidad a la que clasificarían las concesiones. En el acápite 1.1.4 analizaremos a detalle cada una de las mencionadas modalidades.

Queda evidencia que, desde el inicio del gobierno de Alberto Fujimori, se buscó la promoción de la inversión privada, a través de -entre otras medidas- la privatización de las empresas públicas; la misma que constituyó una de las principales políticas económicas. Tanto fue el ímpetu por concretizar dicha política económica que, incluso, posteriormente a la promulgación de la Constitución de 1993, se aprecia una alta intensidad de promulgación de dispositivos legales cuya finalidad fue promover la inversión privada en diferentes sectores.

Finalmente, cabe mencionar que, en relación con los efectos que se generaron como consecuencia del modelo económico instaurado en la Constitución de 1993, Ariela Ruíz (2002) acota lo siguiente:

Al promulgarse la nueva Constitución en 1993, y establecerse en ella la concepción de subsidiaridad del Estado al sector privado así como el trato de igualdad entre inversionistas nacionales y extranjeros, se produjo un efecto potenciador en el número de empresas públicas transferidas al sector privado. En ese año se registraron ingresos por la venta de las mismas por valor de 317 millones de dólares, y una inversión proyectada de 589 millones de dólares (p. 34).

1.1.2 Rol y relevancia del Decreto Supremo N° 059-96-PC y su evolución normativa: consolidación de la inversión privada en Perú

Siguiendo la línea y lógica prevista en los dispositivos legislativos referidos, a través de los cuales se buscó promover la inversión privada mediante la privatización de las empresas públicas, el 27 de diciembre de 1996, se publicó el Decreto Supremo N° 059-96-PCM.

A través del mencionado Decreto Supremo, se aprobó 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. De esta forma, *“se unificó todas las normas con rango de ley que hasta la fecha regulaban la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, principalmente, los decretos legislativos N° 758 y N° 839”* (Nalvarte, 2017, p. 49).

Ahora bien, como cualquier dispositivo legal, el Decreto Supremo N° 059-96 ha sido objeto de modificaciones. En relación con el tema que nos atañe, analizaremos las modificaciones relacionadas al Capítulo III, referido al Régimen Tributario de las concesiones.

Mediante la Ley N° 27156, la cual fue publicada el 17 de julio de 1999, se modifica el artículo 21 del Decreto Supremo N° 059-96⁴ de la siguiente manera:

Artículo 21°.- Incorpórase dentro de los alcances del Decreto Legislativo N° 818 y de la Ley N° 26610, a los proyectos de inversión en obras públicas de infraestructura y de servicios públicos entregados en concesión al sector privado bajo contratos con el Estado al amparo del presente Texto Único Ordenado.

El Régimen referido en el párrafo anterior también será de aplicación cuando los bienes adquiridos o construidos por el concesionario se transfieran al Estado durante el plazo de la concesión, de acuerdo al respectivo contrato.

⁴ El artículo original contenido en el Decreto Supremo N° 059-96-PCM era el siguiente:
Artículo 21.- Incorpórase dentro de los alcances del Decreto Legislativo N° 818 y de la Ley N° 26610 a los proyectos de inversión en obras públicas de infraestructura y de servicios públicos entregados en concesión al sector privado bajo contratos con el Estado al amparo del presente Texto Único Ordenado.

Tal como se aprecia, respecto al artículo 21°, la modificación legislativa consiste en la adición del último párrafo; a través del cual se precisó que, dentro del ámbito de aplicación del referido artículo, se encuentran los supuestos en que “*los bienes adquiridos o construidos por el concesionario se transfieran al Estado durante el plazo de la concesión, de acuerdo al respectivo contrato*” (Ley N° 27156, 1999).

Asimismo, a través del referido dispositivo legal, también se modificó el artículo 22° del Decreto Supremo N° 059-96⁵ de la siguiente manera:

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 de 20%.

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.

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

⁵ El artículo original contenido en el Decreto Supremo N° 059-96-PCM era el siguiente:

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.

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%.

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.

establecida para el bien transferido al Estado (Ley N° 27156, 1999).

El principal cambio en el artículo 22° del Decreto Supremo N° 059-96-PCM consiste en que se dispone que “el valor de la 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” (Ley N° 27156, 1999).

Esta modificación surge como respuesta a que el legislador reconoció que el Decreto Supremo N° 059.-96-PCM no regulaba aquellas concesiones entregadas mediante la modalidad *Build, Operate & Transfer* (B.O.T.) y estimó necesario incluir el Impuesto a la Renta.

En efecto, en la Exposición de Motivos de la Ley N° 27156, el legislador advierte que, según el régimen de bienes vinculados en concesión, existen dos formas de contratación con el Estado:

- i) **Modalidad B.O.O.T. (*Build, Own, Operate & Transfer*).** A través de dicha modalidad, “*el Estado entrega en concesión a una empresa privada la realización de una determinada obra pública, para su explotación. Por su parte, los bienes o mejoras adquiridos posteriormente por el concesionario serán transferidos al estado al término de la concesión*” (Exposición de Motivos de la Ley N° 27156, 1999). Dicha modalidad de contrato de concesión exige que el concesionario reconozca, de manera general, los bienes afectados a la concesión como parte de su activo fijo haciendo que el mecanismo de recuperación de la inversión sea el cargo por depreciación.
- ii) **Modalidad B.O.T. (*Build, Operate & Transfer*).** A través de dicha modalidad, “*el Estado entrega en concesión a una empresa privada la realización una determinada obra pública y/o determinados bienes públicos para su explotación*” (Exposición de Motivos de la Ley N° 27156, 1999); no obstante, “*a diferencia de la anterior modalidad de contratación, los bienes continúan siendo propiedad estatal, calificación que también deberá atribuirse a las mejoras o construcciones realizadas con posterioridad por el concesionario por razones de accesión*” (Exposición de Motivos de la Ley N° 27156, 1999). Dicha modalidad de

contrato de concesión exige que el concesionario reconozca, de manera general, “el derecho de uso” o “activo intangible” de duración limitada sobre los bienes afectados a la concesión haciendo que el mecanismo de recuperación de la inversión sea el cargo por amortización.

De esta forma, a través de la referida Exposición de Motivos, el legislador advierte que, en el Decreto Supremo N° 059.-96-PCM, sólo se regulaba a las concesiones celebradas bajo la modalidad B.O.O.T.:

En efecto, el artículo 22° del TUO de Concesiones, establece que *“el valor de la 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 infecta de todo tributo creado o por crearse, incluso de aquellos que requieren de mención específica para su infección o exoneración”* (Exposición de Motivos de la Ley N° 27156, 1999).

Al respecto, la Exposición de Motivos precisa que la intención del legislador no fue omitir de su ámbito de regulación a las concesiones celebradas bajo la modalidad B.O.T. En este sentido, sostiene que *“es válido sostener que la modalidad de contratación B.O.T. también debe gozar de los beneficios tributarios a que se refieren el Artículo 22 antes citado”* (Exposición de Motivos de la Ley N° 27156, 1999). Así, logra que ambas modalidades de concesión se encuentren infectas de cualquier tipo de tributo.

En relación con la adición del último párrafo del artículo 22°, la Exposición de Motivos de la Ley N° 27156 indica que si bien el derecho de concesión califica como un activo intangible, *“las reglas que le serán de aplicación son las de un activo tangible, lo cual implica, por ejemplo que deberá ser depreciado”*. Lo citado no debe ser interpretado bajo las reglas fiscales peruanas como la posibilidad de “depreciar” un activo intangible, sino como la equiparación entre el cargo o tasa de amortización del “derecho de uso” o “activo intangible” con el cargo por depreciación del activo físico subyacente respecto del cual nace el “derecho de uso” o “activo intangible” con motivo de su afectación a la concesión. En otras palabras, la vida útil amortizable del “derecho de uso” o “activo intangible” no puede ni debe exceder de la vida útil del activo físico subyacente toda vez

que el “derecho de uso” o “activo intangible” están supeditados a la existencia del activo físico. Seguidamente, el legislador acota que la limitación establecida en el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta⁶ “no es aplicable a los derechos de uso que se contabilicen como intangible que fuesen de duración determinada”.

Conforme lo indicado el hecho de que en lo que respecta a la amortización del “derecho de uso”, el legislador dispone que los bienes “en la medida que se exploten para prestar el servicio concesionario, deberán depreciarse, pues sólo durante su útil podrán ser explotados por el concesionario para prestar el servicio” (Exposición de Motivos de la Ley N° 27156, 1999). Así, “la inversión debe amortizarse en el plazo que se tiene para hacer efectivo el derecho de uso” (Exposición de Motivos de la Ley N° 27156, 1999). Respecto a ello, Vilma Gonzales (2019) sostiene lo siguiente:

Seguidamente, el último párrafo del artículo 22° del citado dispositivo legal, señala que el mencionado tratamiento también se aplicará a los activos intangibles de duración limitada derivados del derecho de uso sobre los activos transferidos al Estado. Para tales efectos, señala que la tasa de amortización aplicable será igual a la tasa de depreciación establecida para el bien transferido al Estado.

De lo expuesto, la TUO de Concesiones establece dos reglas especiales a tomar en cuenta, la primera es que el concesionario podrá depreciar anualmente los bienes materia de la concesión de acuerdo con su vida útil, no pudiendo exceder en este caso la tasa anual del 20%, y alternativamente, el concesionario podrá optar por 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.28).

Posteriormente, al igual que otros dispositivos legales, el Decreto Supremo N° 059-96-PCM ha seguido siendo objeto de otras modificaciones.

⁶ Dicha limitación establece que no son deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta la amortización de los activos intangibles de duración determinada

En efecto, el 23 de julio de 2018, se publica el Decreto Legislativo N° 1362, a través del cual cualquier referencia que se haga respecto del Decreto Supremo N° 059.-96-PCM, se entiende por citada en el mencionado Decreto Legislativo.

Tal como queda evidenciado en el punto 2 de la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1362, a través de este dispositivo legal se buscó *“reemplazar la regulación vigente en materia de Asociaciones Público Privadas (APPs), con el fin de promulgar un marco normativo que promueva la utilización de dicha figura para el desarrollo de proyectos en el país”* (Estudio Garrigues, 2018).

Si bien es cierto que, a través del Decreto Legislativo N° 1362, se incorporaron una serie de cambios significativos, en relación a los principios aplicables en proyectos relacionados a las Asociaciones Público Privadas, el funcionamiento del Sistema Nacional de Promoción de la Inversión Privada y Proinversión, las modalidades de participación de la inversión privada y el desarrollo de los proyectos de las Asociaciones Público Privadas, aún hay puntos que han quedado sin resolver y/o que podrían abordarse de mejor manera.

Aún la normativa tributaria aplicable a los contratos de concesión (modalidad contractual con la que se implementan las APPs) suscritos por el Estado con los concesionarios de infraestructura pública se encuentra desfasada. En efecto, la regulación tributaria plasmada hace más de 20 años, a través del Decreto Supremo No.059-96-PCM, sigue vigente sin que haya sido debidamente actualizada a partir de los nuevos esquemas de contratación que se han llevado a cabo en los últimos años.

A manera de ejemplo, esta normativa no prevé cuál es el tratamiento del Impuesto a la Renta – IR aplicable a los concesionarios de concesiones “cofinanciadas” por el Estado, regulándose únicamente, y de manera parcial, el correspondiente a las concesiones “autosostenibles” (...)

Otro tema muy sensible está relacionado a las implicancias fiscales que se derivan de la transferencia de los certificados de reconocimiento de derechos que usualmente

emite el Estado Peruano en favor de los concesionarios en el marco de las concesiones cofinanciadas. (Rivera, 2018)

Tal como se aprecia, si bien el Decreto Legislativo N° 1362 mejora gran parte de lo que se encontraba regulado en el Decreto Supremo N° 059-96-PCM, al igual que cualquier otro dispositivo legal puede seguir siendo materia de estudio y cambio.

1.1.3 Modalidades de contratos de concesión vigentes en la legislación peruana

Tal como lo hemos señalado anteriormente, el Decreto Legislativo N° 758 clasificó las concesiones en 4 categorías: título oneroso, gratuito, cofinanciada por el organismo concedente y mixta⁷.

Siguiendo este mismo esquema, el artículo 14 del Decreto Supremo N° 059-96-PCM clasificó las concesiones bajo las mismas modalidades:

Artículo 14.- La concesión podrá otorgarse bajo cualquiera de las siguientes modalidades:

- a) A título oneroso, imponiendo al concesionario una contribución determinada en dinero o una participación sobre sus beneficios a favor del Estado;
- b) A título gratuito;
- c) Cofinanciada por el Estado, con una entrega inicial durante la etapa de construcción o con entregas en la etapa de la explotación, reintegrables o no; o,
- d) Mixta, cuando concurren más de una de las modalidades antes señaladas.

En relación con el primer tipo de modalidad, las concesiones a título oneroso, cabe mencionar que, bajo este tipo de concesión, *“se impone al concesionario una contribución determinada en dinero o una participación sobre sus beneficios a favor del Estado. La lógica que subyace a este tipo de concesiones es que el concesionario*

⁷ Cabe precisar que algunas entidades nacionales como OSITRAN, Organismo Supervisor de la Inversión en Infraestructura de Transporte de Uso Público, siguen utilizando parte de dicha clasificación. En efecto, dicho ente regulador, a través del Acuerdo N° 1043-267-08-CD-OSITRAN, señala que los contratos de concesión bajo las siguientes modalidades: a título onerosos, gratuito o cofinanciado por el estado.

accederá a una rentabilidad considerable y atractiva” (Tassara, Gárate y Cánepa, 2009, p. 150); por lo que, resulta necesaria y justa la contraprestación otorgada al Estado.

Respecto al segundo tipo de modalidad, las concesiones a título gratuito, es importante hacer notar que, se presume que *“los niveles de retribución a los que accederá el concesionario se enmarcan dentro de los límites correspondientes a este tipo de proyectos”* (Tassara, Gárate y Cánepa, 2009, p. 150); por lo que, *“no se considera oportuno imponer al concesionario una retribución o carga financiera adicional.”* (Tassara, Gárate y Cánepa, 2009, p. 150). Tal como se aprecia, este tipo de concesiones son totalmente opuestas a las concesiones a título oneroso.

Por su parte las concesiones cofinanciadas por el Estado *“son aquellas concesiones en las que al estar frente a un proyecto no autofinanciable mediante cobros al usuario, el Estado requiere otorgar una subvención al concesionario para financiar parte de su inversión y/o parte de los gastos involucrados”* (Tassara, Gárate y Cánepa, 2009, p. 150), durante el inicio y ejecución del proyecto.

Finalmente, las concesiones mixtas son aquellas concesiones en las que el contrato se rige bajo más de una de las tres modalidades anteriores (Tassara, Gárate y Cánepa, 2009, p. 150).

Ahora bien, cabe mencionar que, mediante el Decreto Legislativo N° 1012 -el cual fue derogado posteriormente por el Decreto Legislativo N° 1224-, se clasificaron las concesiones bajo dos modalidades⁸: i) concesiones autosostenibles, las cuales *“no demandan una garantía financiada por el Estado, o demandan una garantía mínima; asimismo, también entran en esta categoría aquellas concesiones cuyas garantías no financieras tengan una probabilidad nula o mínima de demandar el uso de recursos públicos”* (Tassara, Gárate y Cánepa, 2009, p. 150); y, ii) concesiones cofinanciadas, las cuales *“requieren de un financiamiento parcial del Estado (cofinanciamiento) o del*

⁸ Ello fue regulado en el artículo 4 del referido dispositivo legal:

Artículo 4.- Clasificación de Asociación Público- Privada

Las Asociaciones Público-Privadas pueden clasificarse de la siguiente manera:

a. Autosostenible: aquella que satisfaga las siguientes condiciones:

i. Demanda mínima o nula garantía financiera por parte del Estado, conforme se establezca en el Reglamento del presente Decreto Legislativo.

ii. Las garantías no financieras tengan una probabilidad nula o mínima de demandar el uso de recursos públicos, conforme se establezca en el Reglamento del presente Decreto Legislativo.

b. Cofinanciada: aquella que requiera del cofinanciamiento o del otorgamiento o contratación de garantías financieras o garantías no financieras que tengan una probabilidad significativa de demandar el uso de recursos públicos.

otorgamiento por parte del Estado de garantías financieras o no financieras, cuya probabilidad de demandar recursos públicos es significativa” (Tassara, Gárate y Cánepa, 2009, p. 150).

Si bien es cierto que el decreto Legislativo N° 1012 ha sido derogado, la referida clasificación sigue siendo utilizada por la doctrina e, incluso, algunas instituciones públicas.

Asimismo, cabe mencionar que, tomando en consideración lo expuesto en la Exposición de Motivos de la Ley N° 27156, los contratos de concesión también se clasifican, de acuerdo con su esquema en concesiones B.O.T. (Build-Operate-Transfer) y concesiones B.O.O.T. (Build-Own-Operate-Transfer). En sintonía y continuación con lo señalado en acápite precedente, cabe precisar lo siguiente:

- i) **Modalidad B.O.O.T. (Build, Own, Operate and Transfer).** Mediante esta figura, el concesionario *“construye con sus propios recursos económicos la obra de infraestructura, esta acción le atribuye (...) un derecho de propiedad sobre dicha construcción, (...) hasta que el contrato de concesión culmine y sea transferida al Estado, quien finalmente recuperará su derecho de propiedad”* (González, 2019, p.14). Cabe precisar que este tipo de concesión se ha utilizado *“en la minoría de los casos y específicamente en lo relacionado a líneas de transmisión eléctrica y transporte de gas por ductos”* (Nalvarrete, 2011, p. 87).
- ii) **Modalidad B.O.T. (Build, Operate and Transfer).** Se utiliza esta figura cuando existe una obra de infraestructura que *“se entrega al concesionario para un posterior mantenimiento y mejoramiento. Entonces todas estas posteriores mejoras que se realicen durante el período en que el concesionario tenga derechos sobre dicha obra serán de propiedad del Estado”* (González, 2019, p.14). Este tipo de modalidad se ha usado *“para la mayoría de obras de infraestructura y de servicios públicos tales como carreteras, puertos, aeropuertos, obras de saneamiento, obras de irrigación, etc.”* (Nalvarrete, 2011, p. 87).

Finalmente, cabe mencionar que, de acuerdo a lo establecido en el Decreto Legislativo N° 1362 y su Reglamento, las Asociaciones Público-Privadas se clasifican bajo las siguientes modalidades:

i) **Autofinanciadas.** Son aquellos proyectos con capacidad propia de generación de ingresos; de tal forma que, no requieren de cofinanciamiento del estado. Para que una Asociación Público-Privadas sea calificada como autofinanciada debe de cumplir con las siguientes condiciones:

- a. Demanda mínima o nula garantía financiera por parte del sector público. Las garantías financieras no deben superar el 5% del Costo Total de Inversión (CTI) o del Costo Total del Proyecto (CTP) en caso no contengan componente de inversión.
- b. Las garantías no financieras deben tener una probabilidad nula o, en todo caso, mínima de requerir cofinanciamiento. En efecto, dicha probabilidad no debe superar el 10% para cada uno de los primeros 5 años de vigencia de la cobertura de la garantía contemplada en el contrato.

ii) **Cofinanciadas.** Son aquellos proyectos que necesitan cofinanciamiento, otorgamiento o contratación de garantías financieros o no financieras por parte del Estado.

El artículo 31 del Reglamento del Decreto Legislativo N° 1362 (2018) define cofinanciamiento como *“cualquier pago que utiliza fondos públicos, total o parcialmente, a cargo de la entidad pública titular del proyecto para cubrir las obligaciones establecidas en el respectivo Contrato”*.

Según el artículo 30 del Reglamento del Decreto Legislativo N° 1362, las Asociaciones Público-Privadas cofinanciadas son aquellas que cumplen las siguientes reglas:

- a. Requieren cofinanciamiento; y/o,
- b. En caso de requerir garantías financieras, éstas superan el 5% del Costo Total de Inversión (CTI) o del Costo Total del Proyecto (CTP); y/o,
- c. En caso de requerir garantías no financieras, éstas tengan una probabilidad significativa de demandar cofinanciamiento cuando

excedan el 10% para cada uno de los primeros 5 años de vigencia de la cobertura de la garantía contemplada en el contrato.

En relación con las garantías financieras y no financieras mencionadas en el Reglamento del Decreto Legislativo N° 1362, cabe señalar lo siguiente:

De esta forma, considerando que el concepto de garantía no financiera recogida en la Ley de las APP se refiere a aquellas medidas asumidas por el Estado para mitigar o reducir los riesgos de un proyecto, no encontrándose necesariamente supeditadas a la configuración de un incumplimiento contractual, consideramos que la Ley de las APP establece una acepción de garantía distinta a la estipulada en el ámbito civil.

Hecha esta aclaración, debemos señalar que las garantías no financieras más utilizadas en los contratos de concesión de infraestructura de servicios públicos son: (i) el Ingreso Mínimo Anual Garantizado (IMAG); y, (ii) la Demanda Mínima Anual Garantizada (DMAG).

Es de suma importancia que los términos en que se redacte un contrato de concesión permitan al concesionario lograr cierta certeza respecto a los ingresos y costos que deberá afrontar a lo largo de la vigencia del mismo, a efectos de permitirle realizar un cálculo respecto a los niveles de rentabilidad esperados, y determinar la conveniencia o no de intervenir en el desarrollo del proyecto (Lafosse, Gárate, Cánepa, 2009, p. 153).

Tal como se aprecia, a pesar de que es recurrentemente utilizado el uso del el Ingreso Mínimo Anual Garantizado (IMAG) y la Demanda Mínima Anual Garantizada (DMAG) como garantías no financieras, estas aún no han sido reguladas. Ahora bien, respecto de ellos cabe mencionar lo siguiente:

El IMAG y DMAG son garantías que otorga el Estado a favor del concesionario por las cuales se compromete a garantizar a este último un nivel mínimo de ingresos. Así el

IMAG garantizará en forma directa un importe mínimo que deberá percibir el concesionario, mientras el DMAG garantizará una demanda mínima del servicio a una tarifa determinada, asegurando así, en última instancia, un nivel mínimo de ingresos. En cualquiera de estos esquemas, si por cualquier variable los ingresos o la demanda bajaran y no se alcanzara al final del ejercicio el ingreso o demanda mínima garantizada, el Estado estará obligado a cubrir la diferencia derivada del flujo de ingresos efectivamente percibidos, y el flujo de ingresos garantizados. En rigor, no existen diferencias sustanciales entre el IMAG y la DMAG siendo que la utilización de uno u otro dependerá del tipo de proyecto en el cual se vaya a implementar (Lafosse, Gárate, Cánepa, 2009, p. 154).

Ahora bien, pese a que el uso frecuente del Ingreso Mínimo Anual Garantizado (IMAG) y la Demanda Mínima Anual Garantizada (DMAG) nos ha permitido entender y abordar la naturaleza y finalidad de cada uno de dichos conceptos, resulta necesario que ambos estén regulados y formen parte de nuestro sistema jurídico. En efecto, tanto el Decreto Legislativo N° 1362 como su Reglamento deberían generar certeza respecto de las variables que definirán las garantías no financieras bajo las cuales se rigen las Asociaciones Público-Privadas cofinanciadas, toda vez que, de lo contrario, seguirán dejando a los administrados bajo una laguna jurídica que podría, finalmente, causarles algún tipo de perjuicio. Ello, más aún cuando el numeral 1 del artículo 31° del Reglamento del Decreto Legislativo N° 1362 no define qué se debe entender por “cualquier pago”, dejando abierto dicho supuesto a cualquier criterio que pueda encajar dentro la norma.

Asimismo, el referido artículo acota que *“para efectos del Sistema Nacional de Promoción de la Inversión Privada el cofinanciamiento incluye sin limitarse, a los recursos ordinarios, recursos provenientes de operaciones oficiales de crédito, recursos determinados así como recursos directamente recaudados, tales como los arbitrios, tasas, contribuciones, multas”* (Reglamento del Decreto Legislativo N° 1362, 2018).

Finalmente, el artículo 31 del Reglamento del Decreto Legislativo N° 1362 (2018) especifica que no se considera como cofinanciamiento a:

- a. La cesión en uso, en usufructo o bajo cualquier figura similar, de la infraestructura o inmuebles preexistentes, siempre que no exista transferencia de propiedad y estén directamente vinculados al objeto del proyecto.
- b. Los gastos y costos derivados de las adquisiciones y expropiaciones de inmuebles para la ejecución de infraestructura pública, reubicaciones o reasentamientos, liberación de interferencias y/o saneamiento de predios, incluso cuando dichas labores sean encargadas al Inversionista conforme a lo dispuesto al respectivo Contrato.
- c. Los pagos por concepto de peajes, precios, tarifas cobrados directamente a los usuarios o indirectamente a través de empresas, incluyendo aquellas de titularidad del Estado o entidades del mismo, para su posterior entrega al Inversionista, en el marco del Contrato.

A modo de ejemplo, cabe mencionar el caso del Gaseoducto Sur Peruano, el cual empezó siendo un proyecto calificado como autofinanciado, pero terminó siendo calificado como cofinanciado. En efecto, *“el proyecto de APP denominado Mejoras a la Seguridad Energética del País y Desarrollo del Gasoducto Sur Peruano fue incorporado a la lista de procesos de promoción de la inversión privada de PROINVERSIÓN”* (Matos y Smith, 2019) como un proyecto autofinanciado; ello, a pesar el contrato *“contemplaba la aplicación del Mecanismo de Ingresos Garantizado para garantizar que los ingresos anuales retribuyan adecuadamente el costo de servicio ofrecido por el inversionista”* (Matos y Smith, 2019).

Luego de que el Estado declaró la terminación de la concesión, 24 de enero de 2017, *“el proyecto del Gasoducto Sur Peruano – hoy Proyecto “Sistema Integrado de Transporte de Gas – Zona Sur del Perú” – ha sido anunciado por PROINVERSIÓN como una Asociación Público Privada bajo la modalidad cofinanciada”* (Matos y Smith, 2019); de esta forma, *“el Estado peruano se ha comprometido a no trasladar el*

financiamiento del proyecto a las tarifas de los usuarios eléctricos, y, en su lugar, utilizar sus propios recursos para subsidiar su ejecución” (Matos y Smith, 2019).

1.2 Tratamiento financiero de los Contratos de Concesión bajo el marco de la CINIIF 12

En línea con el capítulo anterior, es importante abordar el tratamiento contable durante la etapa de construcción o mejora de la infraestructura pública, así como la etapa de explotación por el uso de la infraestructura por parte de los concesionarios que celebran contratos con el Estado Peruano.

Para tales efectos, la CINIIF 12 es la norma contable especial que logra uniformizar el tratamiento contable para este tipo de acuerdos, y para ello reconoce diversos aspectos establecidos en los contratos de concesión. Cabe mencionar, existen contratos de concesión entre privados y para tales efectos también es de aplicación la CINIIF 12 en tanto correspondan a prestaciones de servicios públicos regulados por alguna entidad estatal. De igual manera, el párrafo 5 y 6 señalan las condiciones que tienen los acuerdos de concesión que quedan dentro del ámbito de aplicación de este marco contable.

La referida norma contable establece el reconocimiento contable de un activo financiero o un activo intangible por la infraestructura y/o servicios públicos entregados en concesión según corresponda.

Así, el párrafo 11 establece que los concesionarios no reconocerán como parte de sus activos fijos la infraestructura o bienes que se encuentren en el marco del contrato de concesión, ello debido a que el Estado regula y controla las condiciones de los servicios prestados en la infraestructura pública.

Seguidamente, en los párrafos 15 al 17 de la referida norma contable, se plantea el reconocimiento de un activo financiero cuando exista el derecho incondicional a recibir efectivo por parte del Estado independiente del uso de la infraestructura, a diferencia de cuando el concesionario recibe por parte del Estado un activo no monetario, en este caso concreto una licencia de uso sobre la infraestructura pública realizada, así como el derecho de cobro a los usuarios de la infraestructura, para lo cual corresponderá el reconocimiento de un activo intangible.

A continuación, expondremos las especificaciones y características del registro contable de un activo financiero y un activo intangible en el marco de los contratos de concesión. Asimismo, abordaremos el reconocimiento contable de las concesiones mixtas o bifurcadas las mismas que recogen ambos modelos de registros contables.

1.2.1 Especificaciones del tratamiento contable bajo el modelo de Activo Financiero de acuerdo con la CINIIF 12

Durante la etapa de construcción o mejora de la infraestructura de servicios públicos, en los párrafos 12, 13 y 14 la CINIIF 12 establecen que los concesionarios actúan como proveedores de servicios de construcción y/o mejora de la infraestructura pública, con lo cual deberán reconocer los ingresos y costos por servicios de construcción y mejora según corresponda de acuerdo a la NIIF 15, en la cual se establece que los ingresos reconocidos se basan en el grado de terminación de los servicios (*i.e. grado de avance*) y se valorizan por referencia al valor razonable de la contraprestación a recibir.

Sobre el particular, muchos contratos de concesión no especifican el importe exacto por el servicio de construcción, en su lugar se establecen importes fijos a ser entregados durante el periodo total de la concesión. Para tales efectos, la norma contable establece que se deberá reconocer la contraprestación total a recibir e identificar lo correspondiente a construcción y/o mejora para el reconocimiento contable del ingreso por servicio de construcción; por lo tanto, resulta complejo determinar los márgenes que deben ser reconocidos a medida que se prestan los servicios.

Asimismo, la referida norma contable resalta la importancia del tipo de contraprestación a recibir por los servicios de construcción, la cual se caracteriza por el riesgo de la demanda entre el Estado y el concesionario, así el párrafo 16 de la CINIIF 12, indica que el concesionario deberá reconocer un activo financiero cuando el Estado asume el riesgo de ésta, y existe un derecho incondicional a recibir efectivo, es decir que la contraprestación materializada en recibir un activo monetario sea independientemente del uso de la infraestructura.

Ahora bien, cuando exista contraprestación asumida por el Estado por los servicios de construcción y operación englobados en un solo importe, se deberá reconocer de manera separada e independiente lo que corresponde a construcción y a servicios de operaciones, a efectos de reconocer un activo financiero (cuenta por cobrar), para lo cual se deberá identificar si el Estado es quien asume el riesgo de la demanda y por su parte

si el concesionario tiene el derecho incondicional a recibir efectivo independientemente del uso de la infraestructura.

Un aspecto relevante a mencionar en este modelo contable son los costos financieros asociados a la construcción de la infraestructura o mejora, los cuales bajo este modelo no son capitalizables, debido a que no cumple con la definición de activo apto según la NIC 23 y por ende tienen impacto directo en el resultado del ejercicio; sin embargo este mayor gasto financiero se verá compensando con los ingresos financieros devengados por aplicación del costo amortizado en la valorización del activo financiero por el reconocimiento inicial de la modalidad del contrato de concesión (KPMG, 2009, p. 28).

En cuanto a las obligaciones adicionales de los concesionarios de efectuar reparaciones y mantenimientos necesarios para que la infraestructura goce un buen estado de conservación, del párrafo 21 de la CINIIF 12 se desprende que si las referidas obligaciones no resulta del uso del activo objeto del contrato de concesión, el operador reconoce ingresos por servicios de mantenimiento y el activo financiero, es decir una cuenta por cobrar según se generan los ingresos, y de igual manera exige una valoración de ingresos al valor razonable de la contraprestación recibida o a recibir de acuerdo a la NIIF 15.

De la misma forma, aun cuando el pago dependa del cumplimiento por el operador de futuras exigencias por otras condiciones del contrato de concesión, los concesionarios deberán reconocer un activo financiero siempre que exista un derecho incondicional a recibir efectivo por parte del Estado.

Por su parte, el párrafo 25 de la referida norma contable establece que al determinar el valor razonable de la contraprestación total por recibir, los importes de efectivo que van a recibir serán calculados al costo amortizado es decir utilizando el método del interés efectivo.

Finalmente, cuando se realice el reconocimiento de un activo financiero, este deberá tener un tratamiento contable específico de acuerdo con las normas internacionales de contabilidad relativas a los instrumentos financieros (NIC 32, 39, NIIF 7 y NIIF 9).

1.2.2 Especificaciones del tratamiento contable bajo el modelo de Activo Intangible de acuerdo con la CINIIF 12

En este tipo de contratos, los concesionarios prestan un servicio de financiación, construcción y explotación de la infraestructura al Estado, bajo un contrato de permuta en el cual los concesionarios obtienen a cambio un derecho de cobro por el uso de la infraestructura durante todo el periodo de concesión; es decir la naturaleza de esta contraprestación es del tipo intangible enmarcada en la NIC 38 al corresponder a un licencia o derecho cobro a los usuarios por la infraestructura.

En cuanto al reconocimiento de ingresos bajo el modelo de activo intangible, se genera una particularidad, puesto que el concesionario también debe reconocer ingresos por servicios de construcción, derivados del activo intangible como contraprestación por dichos servicios, es decir los servicios de construcción y/o mejora se intercambian por el derecho a cobrar por el uso de la misma, motivo por el cual se deben reconocer ingresos provenientes del servicio de construcción a su valor razonable al igual que los respectivos costos.

Al respecto, como se puede apreciar, la característica de este modelo para el reconocimiento de ingresos es del doble registro de ingresos, uno derivado del servicio de construcción y el segundo por el uso de la infraestructura, donde el primero obedece a una valorización de ingresos y costos, y el segundo de una efectiva prestación de servicios que incluye ingreso de efectivo (KPMG, 2009, p. 21).

De igual manera, el riesgo en la demanda juega un rol fundamental en el reconocimiento de la contraprestación por los servicios de construcción, puesto que si el riesgo de la demanda es asumido por el concesionario la contraprestación recibida es de naturaleza intangible correspondiente al derecho a cobrar a los usuarios del servicio público.

En relación con los costos por préstamos, la CINIIF 12 hace referencia a la NIC 23 para el reconocimiento dichos costos, que para tales efectos el derecho a recibir un activo intangible es, a su vez, un activo intangible y no una cuenta por cobrar, con lo cual corresponde la capitalización de los intereses durante la fase de construcción.

Al respecto, la NIC 23 establece la definición de activo apto: *“activo que requiere, necesariamente, de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado o para la venta”*. Por esta razón, es que el tratamiento contable de los costos

por prestamos difieren del modelo de Activo Financiero, debido a que, al reconocer un activo intangible, los mismos si son capitalizables, con lo cual, durante la fase de construcción los referidos costos son atribuibles al valor contable del activo intangible (KPMG, 2009, p. 28).

En cuanto a la etapa de explotación de la infraestructura, en el párrafo 20 de la CINIIF 12 se establece que el concesionario debe contabilizar los servicios de operación de acuerdo con la NIIF 15, es decir reconocer los ingresos a medida que se devengan bajo los principios de reconocimiento y valoración que permiten establecer la base apropiada de los ingresos según al periodo al que correspondan.

Adicionalmente, el párrafo 21 de la referida norma contable, reconoce que los contratos de concesión también disponen que el concesionario deba efectuar reparaciones y mantenimientos necesarios para que la infraestructura goce de un estado de conservación determinado, para lo cual si dichas obligaciones nacen del uso de la infraestructura durante el plazo de concesión, esto deberá ser reconocido de acuerdo a la NIC 37.

1.2.3 Reconocimiento Contable de las Concesiones Mixtas o Bifurcadas

Tal y como se ha señalado en los capítulos anteriores, los contratos de concesión recogen diversas formas de retribución al concesionario, siendo las más complejas las concesiones del tipo mixtas y bifurcadas, en las que se distribuye el riesgo de la demanda entre el concesionario y el Estado tal como veremos a continuación.

En ese sentido es importante recalcar las tres opciones de contraprestación recibidas por los concesionarios:

- Opción 1.- el concesionario tiene garantizada una contraprestación por parte del Estado según el nivel de la demanda del servicio, lo cual genera una rentabilidad mínima sobre la inversión realizada, y de esta manera los riesgos asociados en fluctuaciones en la demanda son asumidos por el Estado.
- Opción 2.- el concesionario no tiene garantizada la contraprestación por parte del Estado, con lo cual los ingresos dependerán de la prestación del servicio a los usuarios finales de la infraestructura pública, y en consecuencia el riesgo en la demanda va por cuenta de los concesionarios.

- Opción 3.- obedece a una contraprestación mixta, es decir, el Estado realiza pagos adicionales que compensen una caída en la demanda, y de esta manera el concesionario tiene una garantía en la rentabilidad mínima sobre la inversión realizada, y en consecuencia los riesgos asociados a la demanda son asumidos por el Estado y el concesionario.

Al respecto, y tal como ya se ha mencionado la CINIIF 12 ha establecido que los concesionarios reconocerán un activo financiero, cuando hayan realizado contratos de concesión bajo la opción 1, es decir, cuando el concesionario reciba una contraprestación en efectivo por los servicios de construcción y financiación de la inversión. Caso contrario, corresponderá el reconocimiento de un activo intangible como contraprestación por los servicios de construcción, debido a que los concesionarios recibirán una licencia de uso sobre la infraestructura pública realizada, así como el derecho de cobro a los usuarios de la infraestructura, es decir bajo la opción 2, donde el concesionario asume el riesgo en la demanda y no tiene el derecho incondicional a recibir efectivo independientemente del uso de la infraestructura (Cañibano L. y Gisbert A., 2010, p. 155).

Ahora bien, como podemos apreciar la opción 3 hace referencia a los contratos de concesión del tipo mixtas o bifurcadas, la cual abarca ambos modelos del reconocimiento contable, que de acuerdo con el párrafo 19 de la CINIIF 12 la naturaleza de la contraprestación recibida por el concesionario se determinará por referencia a las condiciones del contrato, y en ese sentido el registro contable quedará enmarcado por el reconocimiento de un activo intangible y un activo intangible respectivamente.

Lo detallado previamente se puede resumir de la siguiente manera:

Tabla 1

Tipo de Contraprestación	Reconocimiento Contable	Tipo de Concesión
El Estado paga al concesionario una cantidad de dinero fija que cubre parte de la inversión.	Activo financiero, es decir tiene el derecho incondicional a recibir a la Renta efectivo independientemente del uso. En otras palabras, el concesionario u operador no asume riesgo de	Cofinanciada

	demanda alguno con motivo de la prestación del servicio público.	
El Estado paga al concesionario una cantidad de dinero variable en función del uso de la infraestructura.	Activo intangible, es decir no tiene el derecho incondicional a recibir efectivo independientemente del uso. En otras palabras, el concesionario u operador asume riesgo de demanda con motivo de la prestación del servicio público.	Auto sostenible
El Estado paga al concesionario una cantidad de dinero variable en función del uso de la infraestructura, con un importe mínimo garantizado.	Activo financiero y Activo intangible	Bifurcadas o Mixtas

De lo expuesto, en la medida que el Estado garantice a los concesionarios contraprestaciones mínimas o importes fijos de beneficio o rentabilidad, ello incrementa la complejidad para el reconocimiento de un activo financiero o un activo intangible en función del riesgo en la demanda, para lo cual los concesionarios realizaran un arduo análisis en el tratamiento contable el cual dependerá mayormente del derecho incondicional a recibir efectivo independientemente del uso de la infraestructura (KPMG, 2009, p. 34).

Por su parte, el párrafo 18 de la CINIIF 12, hace referencia a la obligación de reconocer cada contraprestación por separado mediante un activo intangible y un activo fijo y la contraprestación recibida o a recibir tendrá un reconocimiento inicial de acuerdo con la NIIF 15.

Esto obedece a que en la práctica existen contratos que establecen importes mínimos garantizados, por el cual el concesionario debe reconocer un activo financiero e intangible, donde el primero obedece al derecho a recibir la cantidad fija de dinero y un activo intangible por el derecho a cobrar por el uso de la infraestructura por encima de la cantidad fija de dinero garantizada.

Entonces, el tratamiento contable de una concesión mixta o bifurcada lo que hace es distribuir el costo total de la inversión entre un activo financiero valorizado a su valor razonable y, posteriormente, al costo amortizado; y un activo intangible cuyo valor razonable es la diferencia entre el valor razonable de la contraprestación total y el valor razonable del activo financiero recibido en el acuerdo de concesión.

Respecto del reconocimiento en resultados, se contabiliza por separado, es decir el intangible es amortizado de acuerdo con su vida útil y el activo financiero se reconoce conforme devenga en cada periodo, ambos bajo la aplicación de la NIC 38 y NIC 39.

Asimismo, en cuanto al reconocimiento de ingresos por servicios de construcción, el concesionario registrará los mismos ingresos totales y beneficio operativo ya si se encuentra en el modelo de activo financiero, un activo intangible o una combinación de ambos como contraprestación a recibir, en la medida que el valor razonable por la contraprestación a recibir corresponda al mismo importe bajo los dos modelos. Los ingresos se reconocen a medida que se devengan, producto de la valorización inicial de la contraprestación recibida o a recibir, y los pagos garantizados recibidos como reembolsos del activo financiero, es decir cuentas por cobrar, mientras que los ingresos de efectivo recibidos por encima de la cantidad garantizada a medida que se devengan producto de la prestación del servicio, se reconocerá el ingreso como tal.

Además, el Estado de Resultados variará de acuerdo con el reconocimiento de ingresos en función del activo financiero o el del activo intangible durante la fase de construcción, y el resultado antes de impuestos en función al tratamiento de los costos financieros llevados como amortización o gasto directo según el modelo.

CAPÍTULO II: TRATAMIENTO FISCAL DE LOS CONTRATOS DE CONCESIÓN PARA EFECTOS DEL IMPUESTO A LA RENTA

2.1 Tratamiento tributario para efectos del Impuesto a la Renta para los contratos de concesión que reconocen como inversión activos fijos o intangibles, y su alcance en el TUO de Concesiones

Tal como hemos explicado en el capítulo anterior, la Ley N° 27156 reconoce dos modalidades de contrato que conllevan al reconocimiento contable de un activo fijo y un intangible : i) el modelo *BOOT (Build, Own, Operate, Transfer)* correspondiente a un activo fijo; y ii) el modelo *BOT (Build, Operate, Transfer)*, correspondiente a un activo intangible, donde *“a diferencia de la anterior modalidad de contratación, los bienes continúan siendo propiedad estatal, calificación que también deberá atribuirse a las mejoras o construcciones realizadas con posterioridad por el concesionario por razones de accesión”* (Exposición de Motivos de la Ley N° 27156, 1999).

Por esta razón, nos remitimos a la Ley del Impuesto a la Renta para abordar el tratamiento tributario general de los activos fijos e intangibles, a efectos de identificar el recupero de la inversión mediante la amortización y la depreciación.

Respecto al tratamiento de un activo fijo, el artículo 38 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone lo siguiente:

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.

Por su parte, el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta señala lo siguiente:

Artículo 39°.- Los edificios y construcciones se depreciarán a razón del cinco por ciento (5%) anual.

Asimismo, el artículo 40 de la Ley del Impuesto a la Renta acota lo siguiente:

Artículo 40°.- Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento. En ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento.

Finalmente, el artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone lo siguiente:

Artículo 41°.- 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.

En relación con el tratamiento tributario de un activo intangible, el artículo 44 de la Ley del impuesto a la Renta dispone lo siguiente:

Artículo 44.- 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 activos 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 corresponda a la realidad. La regla anterior no es aplicable a los intangibles aportados, cuyo valor no podrá ser considerado para determinar los resultados. En el reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada.

Tal como puede advertirse, la Ley del Impuesto a la Renta consagra como regla general la no deducibilidad de la amortización de activos intangibles. No obstante, la excepción a dicha regla se genera cuando la amortización corresponde a activos intangibles de duración limitada, los cuales serán contemplados en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Al respecto, el numeral 1 del inciso a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que:

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

1. El tratamiento previsto por el inciso g) del artículo 44 de la Ley respecto del precio pagado por activos intangibles de duración limitada, procederá cuando dicho precio se origine en la cesión de tales bienes, y no a las contraprestaciones pactadas por la cesión

de uso o el uso de intangibles de terceros, supuesto que encuadra en la deducción a que se refiere el inciso p) del artículo 37 de la ley.

Por su parte, el numeral 2 del inciso a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala 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 aquellos 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*).

Asimismo, el numeral 3 del inciso a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que:

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

3. En el caso de que se opte por amortizar el precio pagado por la adquisición de intangibles de duración limitada, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición presten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere. Fijado el plazo de amortización sólo podrá

ser variado previa autorización de la SUNAT y el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable en que fuera presentada la solicitud, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años.

Tal como se aprecia, el tratamiento tributario de los activos intangibles no se rige función a la clasificación de éstos en bienes muebles o inmuebles, sino a la duración limitada o no de los mismos.

De acuerdo al numeral 1 del inciso a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros, se encuadran en la deducción a que se refiere el inciso p) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual dispone lo siguiente:

Artículo 37.- 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 esta ley, en consecuencia son deducibles:

(...)

p) Las regalías.

En este sentido, de acuerdo con el inciso p) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta las regalías son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría.

De esta forma, queda establecido que la cesión temporal de activos intangibles posee un tratamiento tributario distinto al de los activos intangibles cedidos con carácter definitivo.

Por lo que, mientras que para los intangibles de duración limitada cedidos en forma definitiva es factible amortizar el precio pagado por los mismos o deducir Impuesto a la Renta como gasto, a opción del administrado; las contraprestaciones pactadas por la cesión de uso temporal de intangibles se consideran como un gasto necesario para la obtención de rentas.

En adición a lo expuesto, debe hacerse énfasis en lo dispuesto por el numeral 3 del inciso a) del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual dispone que. En el caso de que se opte por amortizar el precio pagado por la adquisición de intangibles de duración limitada, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere; siendo que fijado el plazo de amortización solo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT y el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable en que fuera presentada la solicitud, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años.

Por otro lado, el artículo 22° del TUO de Concesiones, que regula el régimen tributario de la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, establece lo siguiente:

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 de 20%.

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.

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.

Por su parte, el artículo 8° del Reglamento del TUO de Concesiones, señala lo siguiente:

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, 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.

Como se puede observar, el segundo párrafo del artículo 22° del TUO de Concesiones establece que el concesionario podrá depreciar anualmente los bienes materia de la concesión de acuerdo con su vida útil, no pudiendo exceder en este caso la tasa anual de 20%. El Reglamento del referido TUO, exige para este efecto que se cuente con 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.

El tercer párrafo del referido artículo 22° del TUO de Concesiones agrega que, alternativamente, el concesionario 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. El referido Reglamento precisa que en esta alternativa podrá superarse la tasa anual de 20% y que la opción deberá adoptarse en el ejercicio en que los bienes materia de la concesión pasan a integrar el activo del concesionario.

Ahora bien, de acuerdo con lo señalado por el cuarto párrafo del mismo artículo 22° del TUO de Concesiones, la misma regla señalada en los párrafos segundo y tercero sobre la depreciación, resulta aplicable respecto del activo intangible de duración limitada que se deriva del derecho de uso sobre los activos transferidos al Concedente, siendo que para estos efectos la tasa de amortización aplicable será igual a la tasa de depreciación establecida para el bien transferido al Estado.

Es decir, sea que los bienes de la concesión se reconozcan en el activo de la Concesionaria como “Propiedad, Planta y Equipo” conforme a la NIC 16, o sea que se clasifiquen en el rubro “Intangibles” conforme a lo que dispone la CINIIF 12, resulta claro que dichos bienes de la concesión o el derecho de uso de los mismos se recuperan o compensan para fines del Impuesto a la Renta por la vía de la depreciación o amortización a que se refiere el artículo 22° del TUO de Concesiones, siguiendo las mismas reglas, e inclusive computando como tasa de amortización aquella equivalente a la tasa de depreciación que hubiera correspondido de considerarse el activo como “Propiedad, Planta y Equipo”, de suerte que la amortización es el espejo de lo que hubiera sido la depreciación del activo fijo de no haberse aplicado la CINIIF 12.

Ello ciertamente se ve soportado también por la interpretación que hace la SUNAT en el Informe No. 186-2016-SUNAT/5D0000, de 29 de noviembre de 2016, en que claramente se señala que el TUO de Concesiones:

Contiene un tratamiento especial de depreciación y amortización vinculado a los bienes entregados en concesión por el Estado, que es excluyente de las disposiciones del régimen ordinario previsto por la LIR en lo que se opondan a lo establecido en dicho TUO.

Por otro lado, el citado TUO establece que para la amortización del activo intangible que se genera por el derecho de uso que se otorga a un concesionario respecto de los bienes de una concesión: *“debe observarse lo establecido en el artículo 22° del TUO de Concesiones”*.

Como puede observarse, para el caso de la amortización del intangible generado por el derecho de uso de los bienes de la concesión debe seguirse la regulación establecida

por la norma especial contenida en el TUO de Concesiones y no lo relativo a la amortización de intangibles que contempla el régimen ordinario de la Ley del Impuesto a la Renta.

Ello teniendo en cuenta que, para que sean depreciables o amortizables, los bienes de la concesión deben satisfacer los requisitos para el reconocimiento de activos (sean activos fijos o activos intangibles) establecidos en la NIC 16, NIC 38 y CINIIF 12 así como en el Marco Conceptual para la Información Financiera, emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés)⁹.

Nótese que el artículo 22° del TUO de Concesiones, en el párrafo cuarto antes citado, se refiere a la amortización del intangible por el derecho de uso de los activos “transferidos” al Estado y no estipula de manera expresa que lo mismo aplica para la amortización del intangible por el derecho de uso de los activos que se “transferirán” al Estado al término de la concesión. No obstante, ello, consideramos que dicha precisión no es relevante y que la única forma de entender esta disposición es que al ser bienes afectados a la generación de renta (independientemente de quién sea el propietario legal de los bienes de la concesión), ello no afectará el derecho del concesionario a compensar o recuperar su costo incurrido vía la amortización, aún si contablemente corresponde que se registren como un activo intangible en aplicación de la CINIIF 12.

Por otro lado, en cuanto a la oportunidad a partir de la que se puede deducir la depreciación o amortización, según el caso, a que se refiere el artículo 22 del TUO de Concesiones, resulta útil referirnos al Informe No. 050-2015-SUNAT/5D0000, de 31 de marzo de 2015, el cual -siguiendo un criterio establecido en un caso por el Tribunal Fiscal, aunque no fue calificado como jurisprudencia de observancia obligatoria- concluye que la amortización de una concesión de servicio público (si bien refiriéndose a la amortización de un intangible constituido por la concesión) se computa a partir del mes en que sea utilizada en la generación de las rentas gravadas de tercera categoría, al igual como ocurre para la depreciación de los bienes del activo fijo.

⁹ De acuerdo con el párrafo 4.44 del Marco Conceptual, “se reconoce un activo en el balance cuando es probable que se obtengan del mismo beneficios económicos futuros para la entidad y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad”. El párrafo 4.45 del mismo Marco Conceptual agrega que “un activo no es objeto de reconocimiento en el balance cuando se considera improbable que del desembolso correspondiente, se vayan a obtener beneficios económicos en el futuro. En lugar de ello, tal transacción lleva al reconocimiento de un gasto en el estado de resultados. (...)”.

Si bien los referidos informes de la SUNAT no analizan si el costo sobre el que se calculará la amortización del derecho de uso de los activos por el concesionario se debe determinar del mismo modo en que se determina el costo a depreciar en el caso de los bienes como activos fijos, consideramos que una interpretación lógica de las normas en juego debería conducir que ello es así. Nos explicamos.

Esto es lo que se sobreentiende también en el Informe No. 186-2016-SUNAT/5D0000, cuando la SUNAT indica que *“existe un régimen tributario especial relacionado con los bienes entregados en concesión por el Estado; tal es el caso de activos intangibles de duración limitada derivados del derecho de uso sobre los activos transferidos al Estado, cuyo tratamiento tributario es el mismo que el establecido para la depreciación de los bienes materia de la concesión; siendo que para estos efectos la tasa de amortización aplicable será igual a la tasa de depreciación establecida para el bien transferido al Estado”*.

Así pues, consideramos que no tendría sentido que el régimen especial del TUO de Concesiones dispusiera que la amortización del intangible se calcule sobre una base distinta de aquella sobre la cual se calcula la depreciación de activos fijos del concesionario. Por lo demás, si hubiera querido establecer dicha diferenciación hubiera tenido que señalarla expresamente, ya que, como hemos visto, el propio Informe citado concluye en la exclusión de la aplicación del régimen de la Ley del Impuesto a la Renta, en lo que respecta a la amortización por el precio pagado por la adquisición de activos intangibles de duración limitada, que contempla el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, y en que más bien se debe aplicar el régimen especial del TUO de Concesiones.

En este sentido, para determinar la base de cálculo sobre la cual se debe calcular la amortización del intangible, resulta aplicable el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual textualmente dispone lo siguiente:

Artículo 41.- Las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición o producción de los bienes, 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 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 hubiera reconocido a terceros independientes el adquirente.

En consecuencia, solamente forma parte de la base de cálculo de la amortización del activo intangible constituido por el derecho de uso que el concesionario tiene de los bienes transferidos o por transferirse al Estado, el valor de adquisición de dichos bienes y los conceptos expresamente previstos en el artículo 41° citado.

Conforme a lo señalado, la amortización de los bienes de la concesión en el rubro “intangibles” se rige por las mismas reglas de la depreciación de los activos fijos. En efecto, la depreciación o amortización de los bienes se calcula considerando (1) el costo o valor de adquisición de los bienes, (2) el método de depreciación o amortización, que tratándose de las alternativas previstas en el artículo 22 del TUO de Concesiones es únicamente el método lineal, y (3) dentro del método lineal, la vida útil limitada.

Finalmente, tal como se aprecia, la norma tributaria especial de concesiones se limita a regular el tratamiento tributario de aquellas concesiones en que el concesionario tiene un activo fijo o un intangible. Asimismo, a pesar de que la CINIIF 12 excluye a los activos fijos de los Concesionarios, de acuerdo con la naturaleza del contrato BOOT, estos son reconocidos como activos fijos y por ende al tratarse de un contrato de concesión deberá acogerse al TUO de Concesiones.

2.2 ¿Remisión del artículo 22 del TUO de Concesiones a la Ley del Impuesto a la Renta?

Ahora bien, tal como se mencionó en el capítulo anterior, el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos 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.

Al respecto, el numeral 3 del inciso a) del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se

extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere; siendo que fijado el plazo de amortización solo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT y el nuevo plazo se computará a partir a la Renta del ejercicio gravable en que fuera presentada la solicitud, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años.

Por otro lado, el artículo 22° del TUO de Concesiones, establece lo siguiente:

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 de 20%.

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.

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 Estado¹⁰. [El subrayado y énfasis son agregados].

¹⁰ Como la misma norma lo señala, las reglas de depreciación según vida útil o plazo de contrato son aplicables tanto para la depreciación como para la amortización de intangibles.

Por su parte, el artículo 8° del Reglamento de los Beneficios Tributarios para la Inversión Privada en Obras Públicas de Infraestructura y de Servicios Públicos, aprobado mediante Decreto Supremo No. 132-97-EF, señala lo siguiente:

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, 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 [El subrayado y énfasis son agregados].

Como se puede apreciar del marco legal antes descrito, las normas del Impuesto a la Renta contienen una regulación general para la depreciación de bienes; siendo que, el TUO de Concesiones recoge reglas alternativas para la depreciación y/o amortización de estos bienes; quedando, por tanto, el cuestionamiento de si los concesiones tienen la posibilidad de optar por aplicar el régimen general de la Ley del Impuesto a la Renta; o, de ser el caso, el régimen previsto por el TUO de Concesiones.

En efecto, conforme se puede apreciar del artículo 22° del TUO de Concesiones, se prescribe que el concesionario **podrá** depreciar anualmente los bienes materia de la concesión de acuerdo a su vida útil, no pudiendo exceder en este caso la tasa anual de 20%. Agregándose en el tercer párrafo que, alternativamente, el concesionario **podrá**

optar por depreciar íntegramente dichos bienes durante el período que reste para el vencimiento del plazo de la concesión, aplicando para tal efecto el método lineal.

Sin embargo, resulta importante notar que el TUO de Concesiones contiene un régimen especial aplicable a los activos intangibles de duración limitada derivados del derecho de uso sobre los activos transferidos al Estado, previendo en su artículo 22° que la tasa de amortización aplicable será igual a la tasa de depreciación establecida para el bien físico subyacente transferido al Estado.

Asimismo, respecto de las normas citadas, mediante el Informe No. 186-2016-SUNAT/5D0000, la SUNAT ha establecido como criterio vinculante para sus funcionarios que la utilización del término “podrá” alude únicamente a la posibilidad de ejercer las dos opciones previstas en el propio TUO de Concesiones, mas no a la posibilidad de que pueda optar también por la aplicación de la regulación general contenida en la Ley del Impuesto a la Renta. En otras palabras, la propia SUNAT ha establecido la imposibilidad de que los concesionarios migren del régimen especial establecido en el TUO hacia lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta por ser el primero un régimen especial.

Para la Administración Tributaria:

Ello se corrobora, además, por el hecho de que la norma reglamentaria ya no utiliza el término “podrá”, sino que señala que los bienes materia de la concesión “deberán” ser depreciados bajo el método de línea recta, de acuerdo con su vida útil, y que únicamente señala que, 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.

Por tanto, es posible concluir que al utilizar la palabra “podrá” el TUO de Concesiones dota al régimen tributario especial de una naturaleza voluntaria u optativa respecto de los dos métodos de depreciación previstos en la propia norma; en la medida que dicho término hace referencia a la “*facultad expedita* o *potencia de hacer algo*” o “*facilidad, tiempo o lugar de hacer algo*” (Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia - Fecha de consulta: 27 de agosto de 2020). Sin embargo, no existe una facultad del contribuyente de elegir entre el régimen normativo de

depreciación/amortización del TUO de Concesiones o el contenido en la Ley del Impuesto a la Renta.

Ello, en concordancia con el principio de especialidad de derecho tributario, a través del cual, ante un conflicto entre normas de la misma jerarquía, la norma especial prima sobre la norma general.

Habiendo establecido que el “Principio de Especialidad” es un principio general de Derecho que tiene como única función la de ser un criterio “informador” de Derecho y que por tanto es un criterio de interpretación que permite resolver “conflictos normativos”, debemos analizar si dicho principio, así analizado, puede y/o debe ser aplicado en materia tributaria.

(...)

En consecuencia, la aplicación del “Principio de Especialidad” en materia tributaria no es un criterio que puede o no ser aplicado por los operadores del Derecho Tributario, es un principio “informador” que contiene un criterio de interpretación de obligatorio cumplimiento para la Administración Tributaria –incluido el Tribunal Fiscal– y para los abogados que interpretan las normas tributarias, y en general para cualquier operador de Derecho. Así, tanto el Tribunal Fiscal como la Administración Tributaria, en casos de “conflictos normativos” entre normas tributarias, deben aplicar en primer lugar el “principio de jerarquía normativa” (que no es materia del presente trabajo), luego, el “principio de especialidad” que venimos tratando y, finalmente, el “principio de temporalidad” (tampoco materia del presente trabajo) (Zegarra, 2011, p. 117-118).

En este sentido, ante un conflicto normativo, es decir, cuando dos o más normas tributarias regulan el mismo supuesto de hecho, debido al principio de especialidad, debe primar el uso de la norma especial (en cuanto a su régimen, por ejemplo) sobre la norma general.

Al respecto, cabe hacer notar que el TUO de Concesiones contiene reglas de amortización especiales a las contenidas en las disposiciones generales de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento; quedando en los concesionarios de obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, la facultad de elegir respecto de los dos métodos de amortización previstos en la propia norma de Concesiones, es decir, vidas útiles o plazo remanente de la concesión.

Finalmente, se concluye en el caso de los bienes de la concesión, para fines de la determinación del Impuesto a la Renta corresponde la aplicación de las disposiciones especiales contenidas en el TUO de Concesiones, es decir sobre los activos reconocidos como activos fijos e intangibles, para efectos tributarios calificarlos como activos y amortizar de acuerdo con su vida útil o por el plazo remanente de la concesión.

Ahora bien, de ejercerse alguna de las dos opciones previstas en el TUO de Concesiones, el Reglamento prevé requisitos temporales y formales específicos para su correcto acogimiento; como lo es la necesidad de comunicar a SUNAT y consignar la opción en el plazo para la declaración jurada del Impuesto a la Renta. Además, de tratarse de la depreciación según la vida útil, se establece la obligatoriedad de sustentar dicha vida útil en un informe técnico, cuando la misma difiera de la prevista en la Ley del Impuesto a la Renta.

Sobre la naturaleza formal o constitutiva de los referidos requisitos, es importante notar que es el reglamento del TUO de Concesiones el marco legal que establece los requisitos para la aplicación de la amortización especial de los bienes materia de concesión, con lo cual obedece a un obligación formal mas no constitutiva, es decir que en tanto el concesionario no cuente con el Informe Técnico o no haya realizado la Comunicación a la SUNAT no quedaría fuera del ámbito de aplicación del TUO de Concesiones.

Ello, ciertamente, se ve soportado por la interpretación que hace el Tribunal Fiscal en su Resolución No. 5835-1-2005, a través de la cual señaló lo siguiente:

Que en ese sentido el artículo 2 de la Ley Ne 27360, señala los sujetos que estaban comprendidos bajo el campo de aplicación de la norma y por ende quienes eran los beneficiarios del régimen que aprobaba, estableciendo como único supuesto para estar comprendido en sus

alcances el que se cumplieran las condiciones y características a que se refiera dicha norma, sin que se incluyera la necesidad de cumplir con algún requisito de carácter formal y/o condición fuera de lo dispuesto en el artículo 6°, que dispone que a fin de que las personas naturales o jurídicas gocen de los beneficios tributarios establecidos en el presente dispositivo, deberán estar al día en el pago de sus obligaciones tributarias de acuerdo con las condiciones que establezca el reglamento;

Que de esta manera al no haberse establecido en la Ley N° 27360 como parte de los supuestos de hecho determinantes como requisito constitutivo para acceder a los beneficios que esta contiene, el acogimiento a la misma a través de la presentación de un formulario solicitud, el establecimiento de ello mediante una norma reglamentaria desnaturalizaría los alcances de la referida ley, excediendo los alcances de la norma que reglamenta y vulnerando el principio de legalidad, por lo que corresponde que sea inaplicado por este Tribunal;

Que el criterio del acuerdo antes citado, tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme con lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena No 2002-10, suscrita con fecha 17 de setiembre de 2002;

Que en virtud a lo expuesto y considerando que en el caso de autos la Administración señaló que no procedía el acogimiento solicitado por la recurrente por el ejercicio 2003, al haber presentado el formulario correspondiente fuera del plazo establecido, procede que se emita nuevo pronunciamiento tomando en cuenta el criterio antes expuesto, verificándose el cumplimiento por parte de la recurrente de los demás requisitos establecidos en la Ley N° 27360.

Y, de esta forma, el Tribunal Fiscal estableció como criterio de observancia obligatoria lo siguiente:

El artículo 39° del Decreto Supremo N° 049-2002-AG, que aprueba el reglamento de la Ley N° 27360 - Ley que aprueba las Normas de Promoción del Sector Agrario, en la parte que dispone que el acogimiento a los beneficios a que se refiere la ley y que se efectuará anualmente, tendrá carácter constitutivo, vulnera el principio de legalidad, así como los alcances de lo dispuesto en la Ley N° 27360, dado que la misma no estableció como requisitos y/o condiciones para el goce de los derechos que otorgaba dicha norma el que los beneficiarios presentaran una solicitud de acogimiento.

Tal como se aprecia, a través de la Resolución N° 5835-1-2005, el Tribunal Fiscal ha señalado que la concesión de exoneraciones y beneficios y, en este sentido, el establecimiento de los supuestos de hecho determinantes, alcances, beneficiarios y requisitos para acceder a los mismos, que constituyen los elementos esenciales que dan contenido a exoneraciones y beneficios son aspectos que sólo pueden ser regulados por ley o normas con rango equivalente.

Así, el Tribunal Fiscal, acota que, mediante una norma reglamentaria, no se puede establecer los elementos esenciales o constitutivos de un beneficio o exoneración.

De acuerdo con lo expuesto, los concesionarios que no cumplieren con los requisitos establecidos en el reglamento, como: contar un dictamen de un profesional competente que esté colegiado; o, de ser el caso, de un organismo técnico competente; o con la Comunicación a SUNAT, no se encontrarían inhabilitados para amortizar los bienes materia de concesión acorde con las alternativas contempladas en el artículo 22 del TUO de Concesión.

Ahora bien, tal como se mencionó en el capítulo anterior, el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos 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.

Al respecto, el numeral 3 del inciso a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producir la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere; siendo que fijado el plazo de amortización solo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT y el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable en que fuera presentada la solicitud, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años.

Por otro lado, el artículo 22 del TUO de Concesiones, establece lo siguiente:

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 de 20%.

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.

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 Estado¹¹. [El subrayado y énfasis son agregados].

Por su parte, el artículo 8 del Reglamento de los Beneficios Tributarios para la Inversión Privada en Obras Públicas de Infraestructura y de Servicios Públicos, aprobado mediante Decreto Supremo No. 132-97-EF, señala lo siguiente:

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 Renta¹¹.

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, 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 [El subrayado y énfasis son agregados].

Como se puede apreciar del marco legal antes descrito, las normas del Impuesto a la Renta contienen una regulación general para la depreciación de bienes; siendo que, el TUO de Concesiones recoge reglas alternativas para la depreciación y/o amortización de estos bienes; quedando, por tanto, el cuestionamiento de si los concesiones tienen la posibilidad de optar por aplicar el régimen general de la Ley del Impuesto a la Renta; o, de ser el caso, el régimen previsto por el TUO de Concesiones.

¹¹ Como la misma norma lo señala, las reglas de depreciación según vida útil o plazo de contrato son aplicables tanto para la depreciación como para la amortización de intangibles.

En efecto, conforme se puede apreciar del artículo 22° del TUO de Concesiones, se prescribe que el concesionario **podrá** depreciar anualmente los bienes materia de la concesión de acuerdo a su vida útil, no pudiendo exceder en este caso la tasa anual de 20%. Agregándose en el tercer párrafo que, alternativamente, el concesionario **podrá** optar por depreciar íntegramente dichos bienes durante el período que reste para el vencimiento del plazo de la concesión, aplicando para tal efecto el método lineal.

Sin embargo, resulta importante notar que el TUO de Concesiones contiene un régimen especial aplicable a los activos intangibles de duración limitada derivados del derecho de uso sobre los activos transferidos al Estado, previendo en su artículo 22° que la tasa de amortización aplicable será igual a la tasa de depreciación establecida para el bien transferido al Estado.

Asimismo, respecto de las normas citadas, mediante el Informe No. 186-2016-SUNAT/5D0000, la SUNAT ha establecido como criterio vinculante para sus funcionarios que la utilización del término “podrá” alude únicamente a la posibilidad de ejercer las dos opciones previstas en el propio TUO de Concesiones, mas no a la posibilidad de que pueda optar también por la aplicación de la regulación general contenida en la Ley del Impuesto a la Renta.

Para la Administración Tributaria:

Ello se corrobora, además, por el hecho de que la norma reglamentaria ya no utiliza el término “podrá”, sino que señala que los bienes materia de la concesión “deberán” ser depreciados bajo el método de línea recta, de acuerdo con su vida útil, y que únicamente señala que, 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.

Por tanto, es posible concluir que al utilizar la palabra “podrá” el TUO de Concesiones dota al régimen tributario especial de una naturaleza voluntaria u optativa respecto de los dos métodos de depreciación previstos en la propia norma; en la medida que dicho término hace referencia a la “*facultad expedita* o *potencia de hacer algo*” o “*facilidad, tiempo o lugar de hacer algo*” (Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia - Fecha de consulta: 27 de agosto de 2020). Sin embargo, no existe una

facultad del contribuyente de elegir entre el régimen normativo de depreciación/amortización del TUO de Concesiones o el contenido en la Ley del Impuesto a la Renta.

Ello, en concordancia con el principio de especialidad de derecho tributario, a través del cual, ante un conflicto entre normas, la norma especial prima sobre la norma general.

Habiendo establecido que el “Principio de Especialidad” es un principio general de Derecho que tiene como única función la de ser un criterio “informador” de Derecho y que por tanto es un criterio de interpretación que permite resolver “conflictos normativos”, debemos analizar si dicho principio, así analizado, puede y/o debe ser aplicado en materia tributaria.

(...)

En consecuencia, la aplicación del “Principio de Especialidad” en materia tributaria no es un criterio que puede o no ser aplicado por los operadores del Derecho Tributario, es un principio “informador” que contiene un criterio de interpretación de obligatorio cumplimiento para la Administración Tributaria –incluido el Tribunal Fiscal– y para los abogados que interpretan las normas tributarias, y en general para cualquier operador de Derecho. Así, tanto el Tribunal Fiscal como la Administración Tributaria, en casos de “conflictos normativos” entre normas tributarias, deben aplicar en primer lugar el “principio de jerarquía normativa” (que no es materia del presente trabajo), luego, el “principio de especialidad” que venimos tratando y, finalmente, el “principio de temporalidad” (tampoco materia del presente trabajo) (Zegarra, 2011, p. 117-118).

En este sentido, ante un conflicto normativo, es decir, cuando dos o más normas tributarias regulan el mismo supuesto de hecho, en razón del principio de especialidad,

debe primar el uso de la norma especial (en cuanto a su régimen, por ejemplo) sobre la norma general.

Al respecto, cabe hacer notar que el TUO de Concesiones contiene reglas de amortización especiales a las contenidas en las disposiciones generales de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento; quedando en los concesionarios de obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, la facultad de elegir respecto de los dos métodos de amortización previstos en la propia norma de Concesiones, es decir, vidas útiles o plazo remanente de la concesión.

Finalmente, se concluye en el caso de los bienes de la concesión, para fines de la determinación del Impuesto a la Renta corresponde la aplicación de las disposiciones especiales contenidas en el TUO de Concesiones, es decir sobre los activos reconocidos como activos fijos e intangibles, para efectos tributarios calificarlos como activos y amortizar de acuerdo a su vida útil o por el plazo remanente de la concesión.

Ahora bien, de ejercerse alguna de las dos opciones previstas en el TUO de Concesiones, el Reglamento prevé requisitos temporales y formales específicos para su correcto acogimiento; como lo es la necesidad de comunicar a SUNAT y consignar la opción en el plazo para la declaración jurada del Impuesto a la Renta. Además, de tratarse de la depreciación según la vida útil, se establece la obligatoriedad de sustentar dicha vida útil en un informe técnico, cuando la misma difiera de la prevista en la Ley del Impuesto a la Renta.

Sobre la naturaleza formal o constitutiva de los referidos requisitos, es importante notar que es el reglamento del TUO de Concesiones el marco legal que establece los requisitos para la aplicación de la amortización especial de los bienes materia de concesión, con lo cual obedece a un obligación formal mas no constitutiva, es decir que en tanto el concesionario no cuente con el Informe Técnico o no haya realizado la Comunicación a la SUNAT no quedaría fuera del ámbito de aplicación del TUO de Concesiones.

Ello, ciertamente, se ve soportado por la interpretación que hace el Tribunal Fiscal en su Resolución No. 5835-1-2005, a través de la cual señaló lo siguiente:

Que en ese sentido el artículo 2 de la Ley Ne 27360, señala los sujetos que estaban comprendidos bajo el campo de aplicación de la norma y por ende quienes eran los

beneficiarios del régimen que aprobaba, estableciendo como único supuesto para estar comprendido en sus alcances el que se cumplieran las condiciones y características a que se refiera dicha norma, sin que se incluyera la necesidad de cumplir a la Rentacon algún requisito de carácter formal y/o condición fuera de lo dispuesto en el artículo 6°, que dispone que a fin de que las personas naturales o jurídicas gocen de los beneficios tributarios establecidos en el presente dispositivo, deberán estar al día en el pago de sus obligaciones tributarias de acuerdo con las condiciones que establezca el reglamento;

Que de esta manera al no haberse establecido en la Ley N° 27360 como parte de los supuestos de hecho determinantes como requisito constitutivo para acceder a los beneficios que esta contiene, el acogimiento a la misma a través de la presentación de un formulario solicitud, el establecimiento de ello mediante una norma reglamentaria desnaturalizaría los alcances de la referida ley, excediendo los alcances de la norma que reglamenta y vulnerando el principio de legalidad, por lo que corresponde que sea inaplicado por este Tribunal;

Que el criterio del acuerdo antes citado, tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme con lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena No 2002-10, suscrita con fecha 17 de setiembre de 2002;

Que en virtud a lo expuesto y considerando que en el caso de autos la Administración señaló que no procedía el acogimiento solicitado por la recurrente por el ejercicio 2003, al haber presentado el formulario correspondiente fuera del plazo establecido, procede que se emita nuevo pronunciamiento tomando en cuenta el criterio antes

expuesto, verificándose el cumplimiento por parte de la recurrente de los demás requisitos establecidos en la Ley N° 27360.

Y, de esta forma, el Tribunal Fiscal estableció como criterio de observancia obligatoria lo siguiente:

El artículo 39° del Decreto Supremo N° 049-2002-AG, que aprueba el reglamento de la Ley N° 27360 - Ley que aprueba las Normas de Promoción del Sector Agrario, en la parte que dispone que el acogimiento a los beneficios a que se refiere la ley y que se efectuará anualmente, tendrá carácter constitutivo, vulnera el principio de legalidad, así como los alcances de lo dispuesto en la Ley N° 27360, dado que la misma no estableció como requisitos y/o condiciones para el goce de los derechos que otorgaba dicha norma el que los beneficiarios presentaran una solicitud de acogimiento.

Tal como se aprecia, a través de la Resolución N° 5835-1-2005, el Tribunal Fiscal ha señalado que la concesión de exoneraciones y beneficios y, en este sentido, el establecimiento de los supuestos de hecho determinantes, alcances, beneficiarios y requisitos para acceder a los mismos, que constituyen los elementos esenciales que dan contenido a exoneraciones y beneficios son aspectos que sólo pueden ser regulados por ley o normas con rango equivalente.

Así, el Tribunal Fiscal, acota que, mediante una norma reglamentaria, no se puede establecer los elementos esenciales o constitutivos de un beneficio o exoneración.

De acuerdo a lo expuesto, los concesionarios que no cumplieren con los requisitos establecidos en el reglamento, como: contar un dictamen de un profesional competente que esté colegiado; o, de ser el caso, de un organismo técnico competente; o con la Comunicación a SUNAT, no se encontrarían inhabilitados para amortizar los bienes materia de concesión acorde con las alternativas contempladas en el artículo 22° del TUO de Concesión.

2.3 Tratamiento Tributario de los contratos de concesión cofinanciados que prestan servicios de construcción de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta y su alcance en el TUO de Concesiones de Obras Publicas de Infraestructura

Como se ha desarrollado en los capítulos precedentes, el Estado mediante contratos de concesión, otorga derechos y obligaciones a un tercero privado, denominado concesionario, quien se encargará de la construcción de una infraestructura pública, así como la administración de servicios públicos de corresponder.

Por ello, resulta necesario abordar el tratamiento tributario de las empresas del sector construcción y sus alcances generales dentro del ordenamiento jurídico peruano relacionado a la determinación de ingresos y costos por servicios de construcción.

Sobre el particular, el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta reconoce a las empresas del sector construcción o similares, aquellas que ejecuten obras por más de un ejercicio gravable, y para a efectos de la determinación de la renta neta deben acogerse de manera excluyentem a uno a dos de los siguientes métodos:

Las empresas de construcción o similares, que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un (1) ejercicio gravable deben acogerse a uno de los siguientes métodos, sin perjuicio de los pagos a cuenta a que se encuentren obligados, en la forma que establezca el Reglamento:

- a) Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que resulte de aplicar sobre los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio comercial, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de la respectiva obra;
- b) Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que se establezca deduciendo del importe cobrado y/o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante el ejercicio comercial, los costos correspondientes a tales trabajos. (...)

De esta manera se establecen en el sector construcción el método del percibido y el método del devengado percibido, donde el primer método obedece al reconocimiento de rentas netas sobre los importes cobrados por cada obra durante el ejercicio comercial.

Al respecto, la SUNAT, mediante Informe N° 174-2013-SUNAT/4B0000, agrega a dicha método el monto cobrado por adelantos de obra, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de cada una.

Con respecto al segundo método del inciso b) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, este obedece al principio del devengado, debido a que el resultado es reconocido de acuerdo con los trabajos ejecutados en cada obra al periodo según corresponda.

En relación con el devengado, el referido principio está recogido en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta; el mismo que ha sido objeto de modificaciones, entre otras, las introducidas mediante el Decreto Legislativo N° 1425. Dicho Decreto – vigente desde enero de 2019- modificó el significado de devengo tributario.

Antes de dicha reforma tributaria, el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta establecía lo siguiente:

A los efectos de esta Ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.

Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:

- a) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Como se puede apreciar, si bien el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las rentas de tercera categoría, ingresos y gastos se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, el artículo 63° antes señalado nos crea una excepción a la regla por lo que el tratamiento tributario aplicable dependerá del ejercicio al que se imputen los resultados del contrato (Navarro, 2003, p. 102)

Asimismo, es posible apreciar que, si bien el concepto del devengo fue recogido por las normas tributarias a efectos de determinar el reconocimiento de los ingresos y gastos al periodo al que corresponde para la determinación del Impuesto a la Renta, no

existía ninguna disposición tributaria que incorporase una definición específica del término “devengado”.

Dado que no existía un criterio único para el alcance del principio del devengado, diversas entidades administrativas tributarias se remitían a las normas contables a efectos de obtener un mayor entendimiento de las operaciones financieras.

Por su parte, el Marco Conceptual para la Información Financiera define el concepto de devengado como los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los periodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente.

A tales efectos, resulta útil referirnos Resolución No. 2812- 2-2006 del Tribunal Fiscal, en la cual concluye que en base del principio del devengado es necesario que ocurran los hechos sustanciales generadores del gasto, ello en base a las normas contables:

Que respecto a lo “devengado”, el párrafo 22 del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad señala que para permitir que los estados financieros cumplan con sus objetivos, se les prepara sobre la base del devengado, y sobre esta base, los efectos de las transacciones se reconocen cuando ocurren y no cuando se cobra o paga el efectivo, inscribiéndose en los registros contables y presentándose en los estados financieros de los periodos a los cuales corresponde;

Que en tal sentido, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, modificada en 1997 (vigente en el ejercicio acotado), referida a la Revelación de Políticas Contables, señala que de acuerdo con la base contable de lo devengado, las transacciones y hechos se reconocen cuando ocurren y no cuando se cobra o paga el efectivo o su equivalente;

Que este Tribunal en la Resolución N° 1652-5-2004 ha interpretado que el concepto de devengado implica que se hayan producido los hechos sustanciales y generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a la condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el

hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y su monto.

Asimismo, también existe el concepto del “devengo jurídico”, el cual corresponde al reconocimiento de los ingresos y gastos tras la culminación del servicio y por ende su aprovechamiento económico, ello de acuerdo con las Resoluciones del Tribunal Fiscal No. 8534-5-2001, RTF No. 5276-5-2006, RTF No. 3136- 8-2010, RTF No. 11362-1-2011; RTF No. 6387-10-2012. En cuanto a esta última Resolución, se tiene lo siguiente:

El gasto incurrido por servicio de auditoria debe ser reconocido en el ejercicio en que el cliente tiene la posibilidad de emplearlo para los fines por el cual fue solicitado, esto es con la presentación del informe o dictamen correspondiente.

De esta manera, el concepto de devengado recogido por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal también implica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición alguna, no siendo relevante que el pago se haya hecho efectivo.

Ahora bien, con la reforma tributaria referida a la nueva definición del concepto del devengado, introducida al inciso a) del artículo 57° de Ley del Impuesto a la Renta por el Decreto Legislativo 1425, se tiene lo siguiente:

Las rentas se imputan al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas;

- a) Las rentas de la tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Para dicho efecto, se entiende que los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad

en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago. No obstante, cuando la contraprestación o parte de esta se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, el ingreso se devenga cuando dicho hecho o evento ocurra.

Por su parte, la Tercera Disposición Complementaria Final del referido Decreto dispone que las empresas del sector construcción o similares que realicen contratos de construcción por más de un año y que escojan el método b) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta es de aplicación lo estipulado en el primer, segundo, tercero, sexto y séptimo párrafos del inciso a) del artículo 57° de la Ley.

Como se puede apreciar, aquellos contribuyentes que escojan el método del devengado, es decir el método b) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, deberán seguir las nuevas normas del nuevo concepto del devengo tributario para el reconocimiento de los ingresos, ello conforme a los nuevos párrafos primer, segundo, tercero, sexto y séptimo del a) del artículo 57°.

Asu vez, antes de la modificación, el inciso b) del referido artículo no contenía reglas para el tratamiento de los costos de los trabajos ejecutados y su forma de medición, con lo cual solo era necesario que exista una relación directa entre la retribución con los costos correspondientes a los trabajos ejecutados en el periodo tributario (Godomar y Camacho, 2018, p.38).

Por lo cual, las modificaciones del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta no genera un cambio en cuanto al método de medición del grado de avance. Respecto a la determinación de los costos incurridos por los trabajos ejecutados, seguimos sin una definición, puesto que para ambos temas el cuarto párrafo del inciso a) del artículo 57° del Impuesto a la Renta no es aplicable (Godomar y Camacho, 2018, p.38).

Ahora bien, tal y como se ha venido explicando, los concesionarios de acuerdo con su contrato de concesión tienen diversas obligaciones, siendo una de las principales los servicios de construcción. Al respecto, es importante citar la posición de la Administración Tributaria contenida en el Informe No. 038-2017-SUNAT, el cual estableció que:

En el supuesto de un contrato de concesión cofinanciado, suscrito al amparo del TUO de Concesiones, por el que el concesionario, que tiene la construcción como actividad, presta servicios de construcción que involucran la ejecución de obras cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable, y, además, presta servicios de operación del servicio público que utiliza la infraestructura por él construida, durante un periodo de tiempo determinado, el reconocimiento tributario de los ingresos provenientes de tales actividades debe efectuarse en forma independiente una de la otra, considerando lo dispuesto en los artículos 57° y 63° de la LIR, según sea el caso.

Como se puede apreciar, el citado informe analizó cuál debe ser el tratamiento tributario aplicable a la retribución pactada en un contrato de concesión, bajo la modalidad de cofinanciamiento, que se encuentre destinada a cubrir los servicios de construcción prestados por el concesionario. Al respecto concluye, en base a las disposiciones contenidas en el TUO de Concesiones, la Ley del Impuesto a la Renta y la CINIIF 12, que dicha retribución merece el tratamiento de una contraprestación por servicio de construcción que, de corresponder a un plazo mayor a 1 año, deberá regirse por lo establecido en el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Conforme a ello, la retribución en dinero que sea pactada a favor de un concesionario por la construcción de obras debe reconocerse bajo alguno de los métodos de reconocimiento de ingresos establecida por la Ley del Impuesto a la Renta, para el caso de empresas constructoras y similares, lo cual se traduce como la elección por parte del concesionario de alguno de los métodos de reconocimiento contenidos en el citado artículo 63°. Es decir, el método de los importes cobrados (percibido) *versus* el método de los importes cobrados y por cobrar (i.e. devengado-percibido).

Nótese que la Administración Tributaria no distingue el tipo de cofinanciamiento que puede recibir el concesionario por parte del Estado, el cual como hemos visto en el Capítulo anterior del Tratamiento Contable de los Contratos de Concesión, los concesionarios pueden tener el derecho a recibir efectivo por parte del Estado por la prestación del servicio de construcción; sin embargo, si el mismo está sujeto al nivel de uso del servicio por parte de los usuarios, es decir el riesgo en la demanda es asumida

con el concesionario, corresponderá reconocer la inversión bajo el modelo de activo intangible.

A su vez, la Administración Tributaria mediante su Informe No. 038-2017-SUNAT excluye el tratamiento especial del Decreto Supremo N.º 059-96-PCM, al considerar que todos los contratos de concesión cofinanciados por el Estado deben ser tratados por el artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta al prestar servicios de construcción, no reconocimiento que a su vez existen costos de inversión registrados como activos intangibles que deben ser amortizados sobre la base de su vida útil y ser considerados como parte del costo de la prestación de servicios.

Asimismo, la Administración Tributaria se contradice con el régimen tributario especial de los contratos de concesión calificados como activos intangibles que de acuerdo con su Informe No. 186-2016-SUNAT/5D0000, indica que *“existe un régimen tributario especial relacionado con los bienes entregados en concesión por el Estado; tal es el caso de activos intangibles de duración limitada derivados del derecho de uso sobre los activos transferidos al Estado, cuyo tratamiento tributario es el mismo que el establecido para la depreciación de los bienes materia de la concesión; siendo que para estos efectos la tasa de amortización aplicable será igual a la tasa de depreciación establecida para el bien transferido al Estado”*.

En ese sentido, nos preguntamos si *¿Todos los contratos de concesión cofinanciados por el Estado, el cual incluye el servicio de construcción, deben ser tratados como empresas de construcción y similares bajo el alcance del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta? ¿Qué ocurre con los contratos de concesión cofinanciados, donde el concesionario reconoce un activo intangible o fijo como costo de su inversión, quedan excluidos del TUO de Concesiones? De igual manera, existen cofinanciamientos que tienen la naturaleza de reembolso, ¿Estos también deben ser tratados de acuerdo con el artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta? Finalmente, nos preguntamos si ¿la aplicación de la Ley del Impuesto a la Renta genera una seguridad jurídica a los concesionarios que celebran realizan contratos cofinanciados con el Estado?*

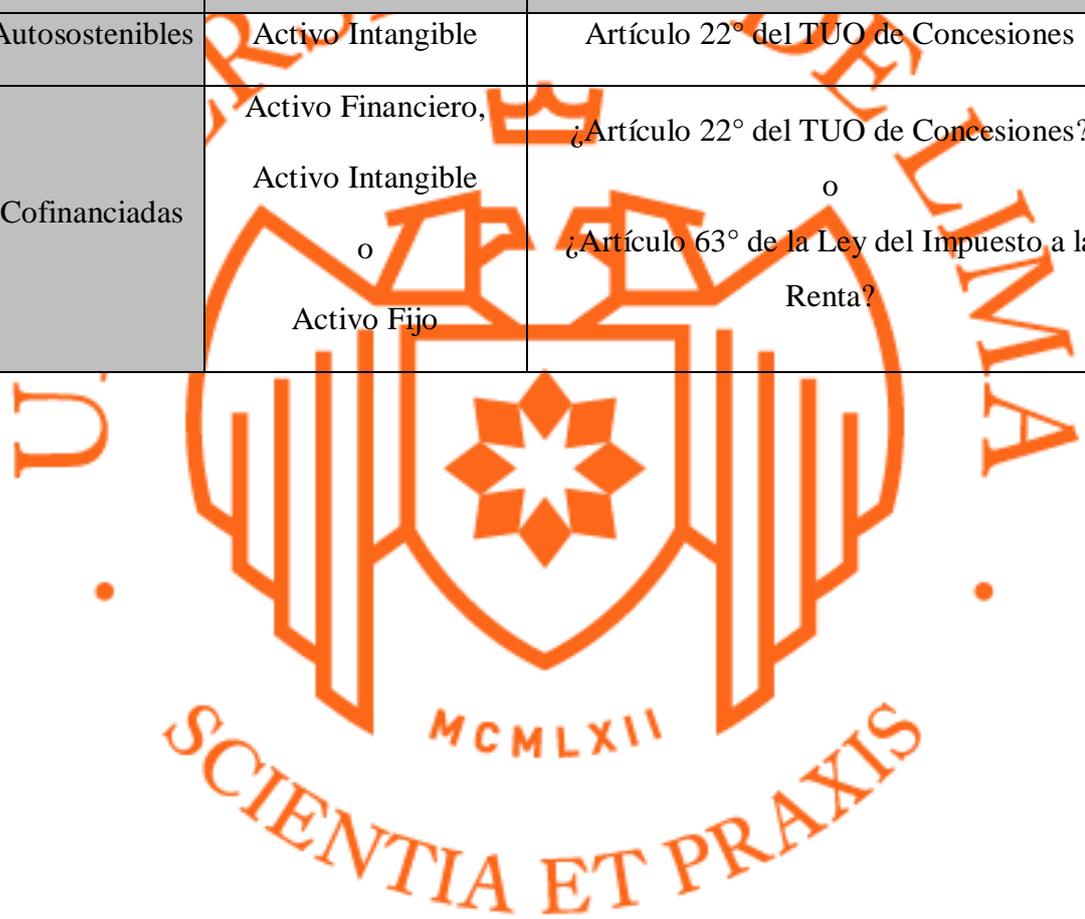
Finalmente, de la normativa legal, tributaria y contable antes expuesta, nos cuestionamos cuál debe ser el tratamiento tributario adecuado para al recupero de costos de inversión de los contratos cofinanciados, los cuales en base a las normas contables se

reconoce un Activo Financiero o un Activo Intangible, siendo la depreciación y la amortización tributaria reconocidos por el TUO de Concesiones como forma de recupero de la inversión realizada, mientras que mediante el artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta queda como la elección por parte del concesionario de alguno de los dos métodos de reconocimiento de resultados.

En línea con lo anterior, a modo de resumen se tiene lo siguiente:

Tabla 2

Modalidad	Tratamiento Financiero	Tratamiento Tributario
Autosostenibles	Activo Intangible	Artículo 22° del TUO de Concesiones
Cofinanciadas	Activo Financiero, Activo Intangible o Activo Fijo	¿Artículo 22° del TUO de Concesiones? o ¿Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta?



CAPÍTULO III: ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA DEL RECUPERO DE COSTO DE LA INVERSIÓN EN LOS CONTRATOS DE CONCESIÓN COFINANCIADOS EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA

3.1 La realidad financiera expresa una realidad económica: remisión a las normas contables

En este acápite, analizaremos los aspectos más relevantes de la calificación jurídica de las normas contables y la discusión que existe en torno a la aplicación de dichas normas en nuestro sistema jurídico.

La Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario dispone que “en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen”. Asimismo, dispone que “*supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho*”.

Por su parte, la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario señala que son fuentes del derecho tributario: i) las disposiciones constitucionales; ii) los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República; iii) las leyes tributarias y las normas de rango equivalente; iv) las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales municipales; v) los decretos supremos y las normas reglamentarias; vi) la jurisprudencia; vii) las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y viii) la doctrina jurídica.

En base a estas disposiciones normativas, “*los operadores jurídicos (SUNAT, Tribunal Fiscal y Poder Judicial), han venido aplicando normas de distinta índole a efectos de definir o darles contenido a algunos conceptos recogidos*” (Belaunde, 2018, p.159) en la Ley del Impuesto a la Renta.

Al respecto, resulta importante mencionar que dicho dispositivo legal no dispone que las Normas Internacional de Contabilidad califiquen como base para determinar el Impuesto a la Renta: “*no encontramos ninguna norma que señale que el resultado*

consignado en los Estados Financieros elaborados a partir de normas contables deba ser considerado como la base o renta neta imponible con el fin de calcular el Impuesto a la Renta” (Belaunde, 2018, p.160).

En efecto, en lo refiere a la determinación del Impuesto a la Renta, la referencia más cercana se encuentra en el artículo 79° del referido cuerpo normativo:

Los contribuyentes del impuesto, que obtengan rentas computables para los efectos de esta ley, deberán presentar declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable. No presentarán la declaración a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes que perciban exclusivamente rentas de quinta categoría, con excepción de aquellos contribuyentes que se acojan a lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 46° y aquellos que soliciten la devolución de las retenciones en exceso.

(...)

Los contribuyentes deberán incluir en su declaración jurada, la información patrimonial que les sea requerida por la Administración Tributaria. Las declaraciones juradas, balances y anexos se deberán presentar en los medios, condiciones, forma, plazos y lugares que determine la SUNAT.

Por su parte, respecto al mencionado dispositivo, el inciso a) del artículo 49° de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que la presentación de la declaración jurada a la que hace referencia el artículo 79° de la Ley del Impuesto a la Renta se encuentra sujeta, entre otras, a la siguiente norma: *“deberá comprender todas las rentas, gravadas, exoneradas e inafectas y todo otro ingreso patrimonial del contribuyente, con inclusión de las rentas sujetas a pago definitivo y toda otra información patrimonial que sea requerida”*.

Tal como se aprecia, ni en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su Reglamento se hace mención alguna *“norma que establezca que los EE.FF. deban ser considerados como base metodológica del IRE (Impuesto a la Renta Empresarial), salvo una ligera referencia en el artículo 79 a que los contribuyentes deban incluir en la declaración la*

información patrimonial que la Administración Tributaria les requiera” (Durán, 2014, p.187).

Por su parte, el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece lo siguiente:

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 condicionen 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.

Debido al referido artículo, *“el resultado contable plasmado en los EE.FF. de la persona jurídica se constituye en el punto de partida de la determinación del IRE (...), pero no como norma jurídica con el fin de determinar la base imponible del impuesto” (Durán, 2014, p.188).*

Ahora bien, junto al artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, las Resoluciones de la Administración Tributaria, a través de las cuales se determinan los Programas de Declaración Telemática del Impuesto a la Renta, también disponen que se incluya el resultado contable contenido en los estados financieros como *“el punto de partida de la determinación del IRE, funcionando como una base fáctica, un medio de prueba o una base metodológica, pero no como norma jurídica con el fin de determinar la base imponible del impuesto” (Análisis Tributario, 2015, 51).* Cabe mencionar que el Tribunal Fiscal se ha pronunciado al respecto, en diversas sentencias:

Tal sería además el criterio del TF, según podemos deducir de lo señalado –entre otras– en las RTF N°s. 6604-5-2002, 7045-4- 2007 y 11937-3-2010, todas las cuales parten del supuesto de entender que el artículo 33° del Reglamento de la LIR concluye *“... que los hechos y transacciones deben*

contabilizarse, en principio, de acuerdo con lo previsto por las normas contables, para luego efectuar las conciliaciones respectivas con las normas tributarias”.

En el caso de la resolución materia de comentario, así como de los dos anteriores pronunciamientos del TF en el mismo sentido (RTF N°s. 10577-8-2010 y 15502-10-2011), se parte del reconocimiento de lo señalado en el artículo 33° del Reglamento de la LIR y de las afirmaciones de las resoluciones citadas en el párrafo anterior, pero luego se argumenta erradamente que: (i) todo ello debería llevar a que si una operación fue contabilizada como arrendamiento financiero deberá mantener esa forma para efectos tributarios, incluso si el arrendador no es una empresa del sistema financiero; o, (ii) que al no existir norma tributaria específica que disponga un tratamiento distinto al tratamiento contable de cierta operación, este último sería aplicable (Análisis Tributario, 2015, 51).

Tal como se aprecia el Tribunal Fiscal sigue la misma postura: nuestro ordenamiento jurídico dispone que el resultado contable que se obtiene a través de los estados financieros debe ser utilizado base metodológica para la determinación del Impuesto a la Renta, *“pero en ningún caso puede ser considerado como parte de su base imponible”* (Durán, 2014, p.183).

En nuestro ordenamiento jurídico, se ha establecido una metodología de determinación del Impuesto a la Renta *“partiendo del resultado contable y, por ende, lo señalado en el artículo 33° del Reglamento de la LIR, no establecen los alcances de la base imponible sino que señalan la cobertura metodológica para la determinación de la misma”* (Durán, 2014, p.189).

En efecto, nuestro sistema jurídico utiliza la fórmula de Balances independientes reconociendo que la contabilidad y la tributación son completamente diferentes, debido a que tienen objetivos distintos. Siendo ello así:

En tanto los resultados contables del ejercicio constituyen sólo un dato referencial, carecerían de relevancia jurídica

tanto la variabilidad de los principios, procedimientos, pautas, etc., que rigen la determinación del resultado contable, así como la naturaleza del órgano que establece dichos principios –entre otros– a nivel nacional o internacional (León, 2017, p.20).

No obstante, sería absurdo negar que a pesar de que nuestro sistema jurídico utiliza la fórmula de Balances Independientes, las Normas Internacionales de Contabilidad son frecuentemente utilizados por los administrados y operadores jurídicos para dar sentido a los vacíos jurídicos que no están contemplados por la Ley del Impuesto a la Renta o por cualquier otra norma jurídica.

A continuación, exponemos una serie de resoluciones, a través de las cuales las Normas Internacionales de Contabilidad han sido utilizadas por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.

En el Informe No. 26-2010-SUNAT/2B0000, de fecha 3 de marzo de 2010, la Administración Tributaria ha señalado lo siguiente:

Conforme a lo dispuesto por el artículo 43° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, los bienes depreciables, excepto inmuebles, que queden obsoletos o fuera de uso, podrán, a opción del contribuyente, depreciarse anualmente hasta extinguir su costo o darse de baja, por el valor aún no depreciado a la fecha del desuso, debidamente comprobado.

Ahora bien, tal como se afirmó en el Informe N° 224-2007-SUNAT/280000, la legislación tributaria no ha previsto norma alguna que regule el tratamiento tributario aplicable al valor en libros pendiente de depreciación correspondiente a inmuebles que integran el activo fijo cuando son demolidos para la construcción de nuevas edificaciones que también serán activo fijo, por lo cual resulta necesario acudir a las disposiciones de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N.º 16 - Inmuebles, Maquinaria y Equipo.

Asimismo, en el Informe No. 232-2009-SUNAT/2B0000, de fecha 2 de diciembre de 2009, la Administración Tributaria señaló lo siguiente:

El artículo 4° de la Ley del ITAN señala que la base imponible del Impuesto está constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general ajustado según el Decreto Legislativo N° 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta.

Como puede apreciarse, para establecer la base imponible del ITAN, se toma como punto de partida el monto total del "activo neto según el balance general", expresión que no se encuentra definida en norma tributaria alguna, sino que se trata de un concepto que debe estimarse conforme con las normas y principios contables aplicables en el Perú.

Por su parte, en las Resoluciones Nos. 010577-8-2010 y 015502-10-2011, el Tribunal Fiscal acoto lo siguiente en sus considerandos:

Que, conforme con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 06604-5-2002 y N° 07045-4-2007, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta “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 (...) y que Las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada”, de lo que se concluye que para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, los hechos y transacciones deben contabilizarse, en principio, de acuerdo con lo previsto por las normas contables, para

luego realizar las conciliaciones respectivas con las normas tributarias que rigen determinadas operaciones.

Asimismo, en la Resolución No. 04769-3-2007, el Tribunal Fiscal ha señalado, lo siguiente:

Que conforme a precisado este tribunal en las resoluciones Nros. 1841-2- 2002 y 7525-2-2005 de acuerdo al referido inciso a) del artículo 57° de la ley del impuesto a la renta, y lo señalado en la NIC 18, para el reconocimiento de los ingresos que se obtengan producto de la prestación de servicios debe verificarse, entre otras condiciones, que el monto de ingreso proveniente de la operación sea medido confiablemente para que dicho reconocimiento sea válido, de modo que los ingresos solo se reconocerán cuando exista certeza razonable respecto a la suma que efectivamente se va a obtener, para lo cual debe tenerse en cuenta los términos de la transacción.

Tal como se aprecia, reiteradamente, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal han utilizado a las Normas Internacionales de Contabilidad como criterios para emitir distintos actos administrativos, lo cual ha generado polémica y controversia respecto al uso adecuado que deberían poseer las normas contables en nuestro sistema jurídico.

A manera de resumen, en relación con el uso que hace la Superintendencia de Aduanas y de Administración Tributaria respecto de las normas contables, Luis Durán y Marco Mejía acotan lo siguiente:

De una revisión de esos pronunciamientos institucionales de SUNAT podemos llegar a la conclusión de que esta entidad no mantiene un patrón constante respecto al uso de las normas contables como fuente interpretativa de las normas tributarias y, lo que es más sorprendente, no tiene claro el tipo de fuente de que se trata. De hecho, se puede ver que en algunos casos la SUNAT usa las normas contables de manera directa sin señalar la razón para

hacerlo, en otros lo hace refiriendo que ello se enmarca en lo señalado en la citada Norma IX del Título Preliminar del CT, e incluso hay casos en los que las normas contables no son usadas por la Administración Tributaria pese a tratarse de disposiciones tributarias con evidente raigambre contable.

Ahora bien, a nivel judicial, cabe mencionar el pronunciamiento de la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema en la Casación N° 12304–2014, expedida el 17 de marzo de 2017, “en el caso Doe Run Perú Sociedad de Responsabilidad Limitada (en liquidación) versus la SUNAT y el Tribunal Fiscal se ha pronunciado sobre la naturaleza de las normas internacionales de contabilidad, específicamente sobre la aplicación de la NIC 18” (Guerra, 2020). Los aspectos más importantes mencionados en la mencionada casación son los siguientes:

- a. La sentencia suprema hace referencia al pronunciamiento de primera instancia que declara fundada la demanda de la empresa en base a: “La Ley del Impuesto a la Renta no define qué debe entenderse por “devengado”; por ello, en aplicación del artículo 223° de la Ley General de Sociedades, es pertinente recurrir a lo establecido en las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC, las que en su Marco Conceptual, sobre el devengo, señalan que los efectos de las transacciones se contabilizan cuando ocurren y se informan en el período con el cual se relacionan; además, precisa que tratándose de intereses en suspenso, para ser considerados como un ingreso contable y para que tengan incidencia tributaria, estos deben cumplir además con lo prescrito en la NIC 18”.
- b. La Corte Suprema señala que la discusión radica, de un lado, en que mientras la demandante considera que la regla para imputar esas rentas gravadas a un ejercicio gravable específico no solo surge de lo

dispuesto en el artículo 57°, inciso a), de la Ley del Impuesto a la Renta, sino también de lo dispuesto en la NIC 18. Las demandadas Sunat y el Tribunal Fiscal, de otro lado, consideran que la regla para imputar esas rentas gravadas a un ejercicio gravable solo surge de lo dispuesto en el artículo 57° inciso a), de la Ley del Impuesto a la Renta, por ser la norma especial, y de las propias normas tributarias.

c. Agrega que, la Sala Superior (segunda instancia judicial) acogió la interpretación ofrecida por la demandante y, en función de ello, estableció que como el artículo 57°, inciso a), de la Ley del Impuesto a la Renta no definió qué debe entenderse por “devengado”, en aplicación del artículo 223° de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades, era pertinente recurrir a lo establecido en las Normas Internacionales de Contabilidad, teniendo en cuenta además lo que dispone el punto 7 del Capítulo 4 de la Resolución SBS N° 572-97.

d. Sin embargo, a juicio del Supremo Tribunal, tal decisión se sustenta en un supuesto de interpretación errónea de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, toda vez que, efectivamente, tal como lo señalaron la Sunat y el Tribunal Fiscal, la norma de Derecho Tributario aplicable al caso, en virtud de lo dispuesto por la Norma I, Norma III, la Norma IV, la Norma VI y la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario, es el artículo 57°, inciso a), de la Ley de Impuesto a la Renta.

e. La Corte Suprema refiere que dado que es el propio Tribunal Fiscal el que en su práctica “jurisprudencial”, para reparos ocurridos desde el

ejercicio gravable del año de 1996, ya viene aplicando Normas Internacionales de Contabilidad como ocurrió en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 8534-5-2001 20, N° 00467-5-2003, N° 10240-4-2001 y N° 07942-4-2008, considera que no existe infracción normativa de la Norma IX del Código Tributario al aplicar la Instancia de Mérito las normas de Derecho Contable como las incluidas en la Norma Internacional de Contabilidad N° 18 para resolver el caso. Más aún, si también el Tribunal Fiscal, al resolver el caso, tomó como referencia directa el criterio que había delineado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10240-4- 2001 y 07942-4-2008, en que expresamente analizó la Norma Internacional de Contabilidad N° 18 para pronunciarse sobre casos similares al que origina la presente controversia. Desde esta única perspectiva, el argumento de infracción normativa de la Norma IX del Título Preliminar por el solo hecho de aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad debe desestimarse por infundado, ya que sí es aplicable al caso, de modo supletorio, la NIC 18, mientras que estas no se opongan o desnaturalicen el artículo 57°, inciso a), de la Ley del Impuesto a la Renta.

f. Finalmente, la Corte Suprema indica que la conclusión antes transcrita revela una evidente infracción normativa del artículo 57°, inciso a), de la Ley del Impuesto a la Renta, puesto que la interpretación que la Sala Superior realiza de la NIC 18, específicamente en sus los párrafos 22 y 29, de modo objetivo, desnaturalizan no solo el sentido de la regla prevista en el aludido artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, sino también el sentido

interpretativo que surgen de la aludida norma contable. Por lo que, declaró fundados los recursos de casación presentados por la SUNAT y el Tribunal Fiscal (Guerra, 2020).

Tal como se aprecia, a criterio de la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema, si bien las Normas Internacionales de Contabilidad no podrían ser consideradas como fuentes de derecho, sí pueden y deben utilizarse como instrumento para la interpretación de normas tributarias, teniendo como límite que no se opongan a estas o las desnaturalicen, tal como lo dispone la Norma IX del Título preliminar del Código Tributario (Guerra, 2020).

Por su parte, cabe destacar que, a través de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, se ha dispuesto *“para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT- tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios”*. Este enunciado es conocido generalmente como el criterio de calificación económica.

Por medio de este enunciado, se busca reconocer y determinar la obligación tributaria, *“en función de la realidad de las operaciones realizadas por las partes coinciden con el principio de imagen fiel y de esencia sobre forma el cual comprende”* (Fernández, 2014, 5). En este sentido, se busca que la calificación tributaria y el contenido económico de las operaciones –expresado, por ejemplo, a través del reconocimiento contable- coincidan:

Si la interpretación de la norma fuera a realizarse atendiendo al contenido económico de las operaciones, podría afirmarse, en principio y con abstracción de cualquier otra consideración, dos cosas: que la norma tributaria alcanza a los actos y negocios jurídicos no previstos en ella si producen los mismos efectos económicos que los previstos en ella; y que, en cambio, no alcanza a los actos y negocios jurídicos previstos en ella que, si bien generan el efecto legal que les es propio según otras ramas del derecho, carecen, por las circunstancias de

su ejecución, del contenido económico al que la norma tributaria apunta (Talledo, 2012, p.172).

Siguiendo esta postura, respecto de la relación entre el principio de realidad económica contenido en las Normas Internacionales de Contabilidad y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, Albero Tarsitano (2014) señala lo siguiente:

La técnica contable produce, entonces, una calificación económica antes que jurídica de los hechos; y los expone sobre la base de los principios contables

(...)

La contabilidad asume como presupuesto la regularidad o normalidad jurídica de la operación y en su juicio radica la diferencia con las normas impositivas ya que la realidad económica que fundan las normas impositivas impone siempre una recalificación jurídica por haberse constatado una anomalía negocial con la intención de evitar el hecho imponible. Por el contrario la realidad económica que pondera el emisor no se construye sobre dicha anomalía, sino sobre la identidad, la similitud o analogía de resultados. (...) de ahí que es tan válido decir que la realidad económica es solo una, como sostener que no pueden confundirse los ámbitos en los que actúa, los operadores que la ponderan, los propósitos que persiguen y la estrictez del principio de legalidad en materia tributaria.

(pp. 68-70)

Al respecto, cabe considerar lo dispuesto por el Tribunal Fiscal, mediante la Resolución No. 05637-4-2002, a través de la cual el órgano resolutor:

Estableció que el contrato que la recurrente denomina transferencia de cartera no es tal, sino que corresponde a la prestación de servicios de cobranza, toda vez que en la contabilidad de la recurrente se ha denominado a los montos acotados como “comisión de cartera” (servicios) y sólo se ha reconocido como costo de adquisición la

retribución equivalente al 15% del valor de cartera, siendo además que al menos una parte de los pagaré no han sido endosados, lo que significaría que no hay transferencia de propiedad de los mismo, sino una entrega en cobranza. Además se señala que el riesgo de incobrabilidad finalmente no es asumido por la recurrente más que en el 1% del valor nominal de la cartera, indicándose que tal calificación es acorde con lo dispuesto por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario (Sánchez, 18).

No obstante, mediante la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema, a través de la Sentencia de Casación N° 3039-2008, de fecha 24 de marzo de 2009, determinó que el pronunciamiento emitido por el Tribunal Fiscal “*contiene una cuestión de hecho incontrovertible que no debe revisarse en sede casatoria*” (Análisis Tributario, 2009, p. 49) , concluyendo que “*si hubo un contrato de cesión de derechos de créditos para efectos tributarios y no otro contrato*” (Análisis Tributario, 2009, p. 49) .

En resumen, podemos señalar que la contabilización de las distintas operaciones determina que “*la información financiera representa la esencia de un fenómeno económico en lugar de meramente representar su forma legal*” (Sánchez, 18). En este sentido, tanto los operadores jurídicos como los administrados deben regirse bajo la “*realidad de los negocios que han generado obligaciones tributarias*”.

Finalmente, cabe mencionar que, debido al propio devenir del derecho y del uso de la contabilidad en nuestro sistema jurídico, “*en el próximo tiempo, se producirá un proceso de constitucionalización del Derecho Contable, especialmente por la vía de la actuación del Tribunal Constitucional*” (Durán y Mejía, 2015, p.29-30). Ahora bien, si bien es cierto que, hasta la fecha, “*no se ha expedido alguna sentencia del TC en relación con la conformidad constitucional de la normatividad contable (...), se cuenta con abundante doctrina constitucional que fija los contornos de los actores económicos y sus deberes de colaboración*”¹² (Durán y Mejía, 2015, p.30).

¹² En relación con ello, Luis Durán y Marco Mejía hacen referencia a la Sentencia recaída en el Expediente N° 2838-2009-PHD/TC, a través de la cual el Tribunal Constitucional señala que la Ley General de Sociedades dispone que el Directorio de una sociedad tiene la obligación de llevar los estados financieros de acuerdo con las normas jurídicas aplicables y los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país.

3.2 Implicancias Tributarias de la aplicación del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta en los Contratos de Concesión Cofinanciados

En línea con el capítulo anterior, y toda vez que la CINIIF 12 es la norma financiera que establece el registro contable correcto de los contratos de concesión, consideramos importante determinar la naturaleza del activo del concesionario, que de acuerdo con las especificaciones del contrato de concesión, son reconocidos como activos financieros, activos intangibles o ambos; inclusive fuera del ámbito de aplicación de la CINIIF 12 como son los contratos BOOT reconocidos como activos fijos, a efectos de determinar el correcto tratamiento tributario de las operaciones.

Por su parte, el marco jurídico de los contratos de concesión reconoce dos modalidades de concesión, las autosostenibles y a las cofinanciadas, siendo estas últimas las resultan de cualquier pago proveniente de las arcas del Estado para cubrir las obligaciones establecidas en el contrato de concesión a cargo del concesionario.

A su vez, tenemos que la regulación tributaria vigente de los contratos de concesión reconoce dos modalidades de concesión de contratación con el Estado: i) el modelo *BOOT (Build, Own, Operate & Transfer)*; y ii) el modelo *BOT (Build, Operate & Transfer)*, para los cuales ofrece una amortización y depreciación especial a la establecida en la Ley del Impuesto a la Renta.

Por su parte la Administración Tributaria, dispone que los contratos de concesión cofinanciados, que incluye el servicio de construcción por parte del operador, deben efectuarse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.

En ese orden de ideas, vamos a exponer las principales implicancias tributarias de aplicar el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta a los contratos cofinanciados bajo la modalidad BOOT, BOT y los Bifurcados o Mixtos:

- i) *BOOT*.- En primer lugar, respecto a este modelo, el cual cumple con los requisitos exigidos de la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo, debido a que el concesionario adquiere el derecho de propiedad durante un plazo determinado, le correspondería el tratamiento tributario de un activo fijo de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta que establece los

lineamientos del reconocimientos costos y gastos por depreciación; sin embargo debido a que el TUO de Concesiones también regula el tratamiento tributario de los activos fijos en concesión, y cuando dos o más normas tributarias de la misma jerarquía regulan el mismo supuesto de hecho, en razón del principio de especialidad, debe primar el uso de la norma especial sobre la norma general, con lo cual el concesionario deberá depreciar el activo fijo de acuerdo con su vida útil o por el plazo remanente de la concesión conforme al TUO de Concesiones.

Cabe mencionar que bajo la modalidad *BOOT* también se pactan cofinanciamientos por parte del Estado, sin embargo, estos no califican como prestación de servicios de construcción debido a que el activo a construir y por la modalidad de contratación, es del concesionario, en otras palabras, la construcción es realizada por y para el contratista con el dinero del Estado.

Sin embargo, la Administración Tributaria en su Informe N° 038-2017-SUNAT/5D0000 dispone que los contratos de concesión cofinanciados que incluye el servicio de construcción por parte del operador, el reconocimiento tributario debe efectuarse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.

En ese sentido, si el concesionario para efectos contables reconoce la inversión en construcción como un "activo en curso" y posteriormente da de alta a un activo fijo que depreciará a partir del inicio de la etapa operativa, momento en el cual también percibe los ingresos derivados del derecho de cobro a los usuarios del servicio público; para efectos tributarios deberá aplicar el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que genera anticipar los resultados por el método del percibido, en tanto reciba el cofinanciamiento antes del inicio a la explotación del activo fijo en concesión; y de utilizar el método del devengado, anticipar los resultados de acuerdo con el grado de avance de las obras.

Es en este contexto se observa una total distorsión fiscal generada por el tratamiento dispuesto por la Administración Tributaria al reconocer un contrato *BOOT* cofinanciado reconocido contablemente como activo

fijo, deba ser tratado como un servicio de construcción de acuerdo con el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta y no mediante el TUO de Concesiones, lo cual ocasiona que la rentabilidad del concesionario se vea afectada.

En efecto, el artículo 22° de la Ley de Concesiones, otorga un tratamiento especial y beneficioso para los concesionarios de contratos *BOOT* cofinanciados, que pueden recuperar la inversión mediante la depreciación a un plazo mayor al establecido en la Ley del Impuesto a la Renta.

- ii) *BOT*.- El modelo contable del activo intangible, de acuerdo con la CINIIF 12, se origina cuando el operador adquiere un derecho a cobrar a los usuarios, o a la Concedente, en función del uso que éstos hagan del servicio público. Es decir, no se trata de un derecho incondicional a recibir efectivo, ya que los importes están condicionados al nivel de uso del servicio por parte de los usuarios.

Así pues, de acuerdo con las particularidades del contrato de concesión, los concesionarios pueden tener el derecho a recibir efectivo por parte del Estado por la prestación del servicio de construcción o por los servicios de operación; el cual corresponde a un contrato de concesión cofinanciado; sin embargo, si el mismo está sujeto al nivel de uso del servicio por parte de los usuarios, es decir el riesgo en la demanda es asumida por el concesionario, corresponderá reconocer la inversión bajo el modelo de activo intangible.

Con respecto a la dinámica contable del modelo de activo intangible en los contratos de concesión, supone un doble computo de ingresos y costos, donde el primero obedece a los servicios de construcción y el segundo corresponde a los servicios de operación de la concesión.

Por lo tanto, en primer lugar, se reconocerán todos los costos asociados a la construcción, todos estos costos se distribuyen utilizando métodos sistemáticos y racionales (sobre la base del nivel normal de actividad de construcción), que se aplican de manera uniforme a todos los costos que tienen similares características.

Seguidamente, en segundo lugar, se procede a reconocer la contraprestación recibida del Estado; la cual se traduce en el valor razonable de los ingresos recibidos por los servicios de construcción. Para efectos prácticos, este valor razonable se determinará como el ingreso que normalmente se espera recibir en condiciones normales (no sujetas a acuerdos de concesión) por brindar el servicio de construcción o simplemente consistirá en el costo acumulado por realizar la construcción más un margen establecido.

Sin embargo, para reconocer este valor razonable como contraprestación, la NIIF 15 nos señala que los ingresos, como los costos asociados con los mismos, deben reconocerse en los resultados con referencia al grado de realización de la actividad producida por el contrato.

Finalmente, el intangible es contabilizado según lo establecido en la NIC 38 Activos Intangibles; por esa razón, debe ser amortizado (al igual que los costos financieros capitalizados) a lo largo del periodo de la concesión desde el momento en que se reconoce dicho activo; siendo el método más adecuado para su amortización el método lineal, a menos que otro refleje mejor la pauta de consumo de los beneficios económicos futuros del activo.

Ahora bien, con respecto a los servicios de construcción, el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta establece dos métodos para el reconocimiento de los ingresos y costos: a) método del percibido y el b) método del devengado-percibido.

Asimismo, en cuanto a los servicios de construcción, de un contrato BOT cofinanciado, la Administración Tributaria también indica la aplicación del artículo 63° del Impuesto a la Renta, de acuerdo con su informe 038-2017-SUNAT/5D0000; sin embargo, no reconoce la particularidad de los contratos de concesión cofinanciados que son reconocidos como activos intangibles, los cuales suponen una valorización de los ingresos y costos por el servicio de construcción.

Así pues, la dinámica contable reconoce un activo intangible sujeto a amortización y otro activo producto de una pura valorización sujeto al

reconocimiento de ingresos y costos por construcción, siendo este último, bajo la posición de SUNAT, la aplicación del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual genera una incongruencia fiscal con la realidad financiera.

Por último, al tratarse de una valorización contable para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, se procede a excluir dicha valorización del Estado de Resultados, y la parte del cofinanciamiento se le otorgaría un tratamiento tributario propuesto por la Administración Tributaria, distinto a su naturaleza contable. Nos explicamos.

En tanto la Administración Tributaria supone la aplicación del artículo 63° por la parte cofinanciada de la inversión en construcción, el concesionario se encontraría sujeto a anticipar el Impuesto a la Renta por los resultados obtenidos de aplicar tanto el método del percibido o del devengado-percibido por la porción de la construcción cofinanciada antes del inicio a la explotación de activo intangible en concesión.

Es en este contexto, al igual que la modalidad BOOT, se observa una total distorsión fiscal generada por el reconocimiento de un activo intangible, bajo la modalidad BOT, que deba ser tratado como un servicio de construcción de acuerdo con el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta y no mediante el TUO de Concesiones, lo cual ocasiona que la rentabilidad del concesionario se vea afectada.

En efecto, el artículo 22° de la Ley de Concesiones, otorga un tratamiento especial y beneficioso para los concesionarios de contratos BOT cofinanciados, que pueden recuperar la inversión mediante la amortización una vez dado de alta el activo intangible, y este se encuentre listo para la explotación y por ende exista una correlación de ingresos y costos, bajo el nuevo principio de devengado tributario.

Ello ciertamente se ve soportado también por la interpretación que hace la propia SUNAT en otro Informe No. 186-2016-SUNAT/5D0000, en que claramente se señala que el TUO de Concesiones:

Contiene un tratamiento especial de depreciación y amortización vinculado a los bienes entregados en

concesión por el Estado, que es excluyente de las disposiciones del régimen ordinario previsto por la LIR en lo que se opongan a lo establecido en dicho TUO.

En ese sentido, la Administración Tributaria excluye la naturaleza de la inversión, registrada contablemente como un activo intangible, y establece como criterio vinculante para sus funcionarios la utilización del artículo 63° del Impuesto a la Renta, tratamiento tributario que no obedece a la realidad económica y genera un perjuicio al concesionario el cual conllevaría a la vulneración del Principio de no Confiscatoriedad.

- iii) Contratos Bifurcados o Mixtos.- de acuerdo con lo desarrollado en los capítulos precedentes, este tipo de contratos corresponde a la fusión de las dos modalidades de contratación, las autosostenibles y cofinanciadas, en las que el riesgo de la explotación y el riesgo de demanda son asumidos por el concesionario y el concedente.

A su vez la CINIIF 12 establece el reconocimiento contable de forma independiente, donde lo autosostenible es registrado como un activo intangible y la parte cofinanciada, producto de un arduo análisis, es reconocido como un activo intangible o un activo financiero según corresponda, donde éste último como resultado de los importes recibidos por parte del Estado serán contabilizados como una cuenta por cobrar.

Lo considerado como activo intangible cofinanciado, ya ha sido desarrollado en las implicancias tributarias de la modalidad BOT, ahora corresponde analizar el recupero de la inversión de un modelo de activo financiero.

Sobre el particular, es importante recalcar que el TUO de Concesiones, solo ha regulado el activo fijo y el activo intangible, bajo las modalidades de BOOT y BOT respectivamente, lo cual deja fuera del ámbito de aplicación a las concesiones calificadas como activo financiero.

En tal sentido, para este tipo de concesiones mixtas o bifurcadas, resulta de aplicación parcial el artículo 22° del TUO de Concesiones, donde la parte que es reconocida como activo intangible será sujeto amortización bajo dicho marco normativo, y lo reconocido como activo financiero,

contabilizado como una cuenta por cobrar al Estado contra una cuenta contable de ingreso, quedará regulado en la Ley del Impuesto a la Renta.

En consecuencia, lo registrado contablemente como activo financiero le resulta aplicable lo establecido en el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, y por ende la retribución en dinero que sea pactada a favor de un concesionario por la construcción de obras debe reconocerse bajo alguno de los métodos de reconocimiento de ingresos establecida por la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual se traduce como la elección por parte del concesionario de alguno de los métodos de reconocimiento contenidos en el citado artículo 63°, es decir, el método de los importes cobrados (i.e. percibido) versus el método de los importes cobrados y por cobrar (i.e. devengado-percibido).

Esto nos lleva a concluir, que cuando se reconozca un activo financiero, el cofinanciamiento debe ser reconocido por el concesionario como la retribución de un servicio de construcción, pagado por el Concedente a su favor, es decir la proporción del Cofinanciamiento destinado a retribuir dichas prestaciones deberán ser tratadas como servicios, hecho que conversa plenamente con las normas contables, en tanto el concesionario nunca dio de alta a un activo fijo o un activo intangible.

Finalmente, el método de reconocimiento de resultados, dependerá de la particularidad de cada contrato, por lo que si el concesionario recibe el cofinanciamiento antes de la ejecución de las obras de construcción, le convendrá el método b) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, para evitar el famoso “*dry-income*”, producto de cargas tributarias generadas por anticipos recibidos por los inversionistas; caso contrario de recibir el cofinanciamiento a la culminación de las obras de infraestructura, le resulta conveniente escoger el método a) de dicho artículo, generando de esta manera un mejor rentabilidad y una mejor eficiencia en los flujos de caja.

3.2 Opinión al tratamiento tributario asociado al recupero del costo de la inversión en las concesiones cofinanciadas como activos fijos o intangibles

De la normativa legal, tributaria y contable antes expuesta pudimos observar que existe un tratamiento especial en la depreciación y amortización para los activos en concesión, regulados en el artículo 22° del TUO de Concesiones, y de igual forma existe una norma financiera especial que uniformiza el tratamiento contable de los contratos de concesión, que para tales efectos establece el reconocimiento de un activo financiero o intangible según corresponda.

Entonces, tenemos que los contratos de concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos cofinanciados por el Estado, reconocen contablemente como costo de la inversión activos fijos, activos intangibles o activos financieros según corresponda la atribución de los riesgos en la explotación y demanda, motivo por el cual resulta imprescindible partir de la naturaleza de la operación para su posterior tratamiento tributario.

Asimismo, los cofinanciamientos en la práctica corresponden al uso frecuente del Ingreso Mínimo Anual Garantizado (IMAG) y la Demanda Mínima Anual Garantizada (DMAG) conceptos que no han sido regulados y deberían generar certeza respecto de las variables que definirán las garantías bajo las cuales se rigen los contratos de concesión cofinanciados, más aun cuando el numeral 1 del artículo 31° del Reglamento del Decreto Legislativo N° 1362 no define qué se debe entender por “cualquier pago”, dejando abierto dicho supuesto a cualquier criterio que pueda encajar dentro la norma.

A razón de ello, la CINIIF 12, en conjunto con otras normas contables, ha logrado uniformizar el registro de tales operaciones en base al riesgo en la demanda y explotación de la concesión, características que no vemos en el marco jurídico ni tributario, pues solo se basa en hecho de recibir o no un cofinanciamiento por parte del Estado.

Asu vez, la referida norma contable, establece que en caso exista un riesgo compartido en la explotación y demanda del uso de la infraestructura, que para tales efectos nos referimos a los contratos bifurcados o mixtos, se deberá registrar un activo financiero y el activo intangible por separado.

En ese orden de ideas, ¿todos los contratos de concesión cofinanciados por el Estado, que incluye el servicio de construcción, deben ser tratados como empresas de construcción y similares bajo el alcance del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la

Renta? En nuestra opinión, ello no es posible, debido a que el cofinanciamiento del Estado recibido por el concesionario es analizado de acuerdo con la verdadera naturaleza económica de la operación, reflejado en quien asume el riesgo de la inversión para su posterior registro contable del costo de la inversión como activo intangible, activo fijo o activo financiero, entonces en tanto se dé de alta un activo fijo o activo intangible como activos de concesión no sería económicamente posible tratarlo como servicios de construcción por el artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Asimismo, nos cuestionamos ¿qué ocurre con los contratos de concesión cofinanciados, donde el concesionario reconoce un activo intangible o activo fijo como costo de su inversión, quedan excluidos del TUO de Concesiones? En nuestra opinión, al ser reconocidos como activos fijos e intangibles no pierden su naturaleza económica por el solo hecho de recibir un cofinanciamiento por parte del Estado, con lo cual los contratos de concesión cofinanciados, donde el concesionario reconoce un activo intangible o activo fijo al encontrarse en el ámbito de aplicación de dicho TUO, no quedan excluidos del régimen especial de concesiones.

Con respecto a cofinanciamientos que tienen la naturaleza de reembolsos, ¿Estos también deben ser tratados de acuerdo con el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta? En nuestra opinión, no resulta aplicable, ello también se evidencia con diversos pronunciamientos¹³ por parte de la Administración Tributaria en los cuales dispone que los reembolsos no se encuentran sujetos al Impuesto a la Renta.

En ese sentido, toda vez que el ámbito de aplicación del TUO de concesiones es para los activos intangibles y fijos, para contratos cofinanciados o mixtos, que reconocen a su vez un activo financiero, resulta la aplicación parcial del artículo 22° del TUO de Concesiones, por la parte registrada como activo intangible.

Es en este contexto, que se identifica que las concesiones cofinancias del tipo mixtas o bifurcadas, que registran un activo financiero, no cuentan con un tratamiento especial contemplado en el artículo 22° del TUO de Concesiones, en el cual se establece que el concesionario podrá depreciar anualmente los bienes de concesión de acuerdo con

¹³ Según Informe N 138-2015-SUNAT/5D0000 que dispone: los gastos asumidos por esta última a su favor no debe efectuar retención por concepto de Impuesto a la Renta, aun cuando respecto de tales gastos, así como del reembolso mismo, se haya emitido comprobantes de pago a nombre de esta y de quien debe reembolsar tales gastos, respectivamente.

su vida útil, no pudiendo exceder la tasa anual de 20% o, alternativamente, podrá depreciar íntegramente dichos bienes durante el plazo remanente de la concesión.

Con lo cual, lo contabilizado como activo financiero, al no encontrarse regulado en la norma especial, resulta necesario recurrir a la Ley del Impuesto a la Renta, que para tales efectos ha establecido en el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, el tratamiento especial de los servicios de construcción, y que de acuerdo con las normas contables también se deberá reconocer la contraprestación total a recibir e identificar lo correspondiente a construcción y/o mejora para el reconocimiento contable del ingreso por servicio de construcción, y una cuenta por cobrar (activo financiero).

Así las cosas, vemos que no existiría problema alguno para el recupero del costo de la inversión de los activos fijos, intangibles o activos financieros de los contratos de concesión, sin embargo mediante Informe N° 038-2017-SUNAT/5D0000 la Administración Tributaria dispone un tratamiento único a todos los contratos de concesión cofinanciados que incluyen servicios de construcción, de acuerdo con el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, disposición que no resulta económicamente viable a los activos fijos e intangibles de concesión, de acuerdo con lo descrito en el capítulo 3.2.

En ese sentido, si bien las normas contables no pueden ser consideradas como fuentes de derecho, sí pueden y deben utilizarse como instrumento para la interpretación de normas tributarias, ello se evidencia en los pronunciamientos de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal donde han utilizado a las Normas Internacionales de Contabilidad como criterios para emitir distintos actos administrativos.

En este contexto, toda vez que los contratos de concesión cofinanciados que reconocen un activo financiero, la aplicación del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta no resulta incompatible con la realidad económica de la operación, en tanto estos no han reconocido en la contabilidad un activo fijo o un activo intangible; sin embargo el problema está para los concesionarios que reconocen un activo fijo e intangibles que se ven obligados a utilizar el tratamiento especial de las empresas del sector construcción para el reconocimiento de resultados, cuando son cofinanciados.

Al respecto, en base al tratamiento contable de las concesiones cofinanciadas la Administración Tributaria deba definir el tratamiento tributario idóneo del recupero del costo de la inversión para este tipo de concesionarios.

En ese sentido, el tratamiento tributario adecuado al recupero del costo de la inversión de los contratos de concesión cofinanciados que califican como activo fijo e intangibles les corresponderá en todos los casos la regulación especial del artículo 22° del TUO de Concesiones, en tanto esta conversa con la realidad económica y las normas contables.

De lo anterior, nos preguntamos si ¿la aplicación de la Ley del Impuesto a la Renta genera seguridad jurídica a los concesionarios que celebran contratos cofinanciados con el Estado? De lo expuesto en el Capítulo anterior, consideramos que la eventual aplicación del artículo 63 del Impuesto a la Renta a todos los contratos de concesión cofinanciados no dan una seguridad jurídica tributaria, debido que a que existen diversas implicancias tributarias que nacen de un análisis limitado del cofinanciamiento recibido por los concesionarios del sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, por parte de la Administración Tributaria que dispone los lineamientos a seguir a sus funcionarios públicos para llevar a cabo las fiscalizaciones de control y cumplimiento tributario.

Finalmente, resulta necesario que la Administración Tributaria se pronuncie sobre lo dispuesto en el Informe N° 038-2017-SUNAT/5D0000 en tanto no resulta como único tratamiento tributario el artículo 63° de la ley del impuesto para los contratos de concesión cofinanciados que reconocen activos fijos e intangibles como activos de la concesión. Para lo cual, de deberá respetar la naturaleza económica financiera de las transacciones.

A modo de conclusión, adjuntamos la siguiente tabla, a través de la cual se resume ambas posiciones (Administración Tributaria *versus* nuestra posición):

Tabla 3



Clasificación según Ley 1362	Modalidad de Contratación	Derecho incondicional a recibir efectivo por parte del Estado independiente del uso de la infraestructura (**)	Reconocimiento Contable	Capitalización del costo de inversión	Administración Tributaria		Nuestra Posición	
					¿Aplicación del artículo 63 de La Ley del Impuesto a la Renta? (1)	¿Aplicación del TUO de Concesiones? (2)	¿Aplicación del artículo 63 de La Ley del Impuesto a la Renta? (1)	¿Aplicación del TUO de Concesiones? (2)
Contratos de Concesión Cofinanciados (*) que prestan servicios de construcción	Bifurcados o Mixtos	✓	Activo Financiero	x	✓	x	✓	x
		x	Activo Intangible	✓	✓	x	x	✓
	BOOT	x	Activo Fijo	✓	✓	x	x	✓
	BOT	x	Activo Intangible	✓	✓	x	x	✓
Contratos de Concesión Autofinanciadas - incluye obras de construcción	BOOT	x	Activo Fijo	✓	x	✓	x	✓
	BOT	x	Activo Intangible	✓	x	✓	x	✓

Notas :

- (*) El artículo 31 del Reglamento del Decreto Legislativo N° 1362 (2018) define cofinanciamiento como “cualquier pago que utiliza fondos públicos, total o parcialmente, a cargo de la entidad pública titular del proyecto para cubrir las obligaciones establecidas en el respectivo Contrato”.
- (**) Dependerá del derecho incondicional a recibir efectivo por parte del Estado independiente del uso de la infraestructura.
Para lo cual la CINIIF 12 establece el reconocimiento de un activo financiero cuando exista el derecho incondicional a recibir efectivo por parte del Estado independiente del uso de la infraestructura, a diferencia de cuando el concesionario recibe por parte del Estado un activo no monetario, licencia de uso sobre la infraestructura pública realizada, así como el derecho de cobro a los usuarios de la infraestructura, para lo cual corresponderá el reconocimiento de un activo intangible.
- (1) Informe N° 038-2017-SUNAT/5D0000 el cual dispone que en el supuesto de un contrato de concesión cofinanciado, suscrito al amparo del TUO de Concesiones, por el que el concesionario, que tiene la construcción como actividad, presta servicios de construcción que involucran la ejecución de obras cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable, y, además, presta servicios de operación del servicio público que utiliza la infraestructura por él construida, durante un periodo de tiempo determinado, el reconocimiento tributario de los ingresos provenientes de tales actividades debe efectuarse en forma independiente una de la otra, considerando lo dispuesto en los artículos 57° y 63° de la LIR, según sea el caso.
- (2) Informe N° 186-2016-SUNAT/5D0000 el cual dispone " (...) la Ley de Concesiones regula un tratamiento especial de depreciación y amortización vinculado a los bienes entregados en concesión por el Estado, que es excluyente de las disposiciones del régimen ordinario previsto por la LIR en lo que se opongan a lo establecido en dicho TUO "

CONCLUSIONES

- La Ley de Concesiones ha regulado dos modalidades de contratos de concesión: i) B.O.O.T. (Build, Own, Operate & Transfer) la cual exige que el concesionario reconozca, de manera general, los bienes afectados a la concesión como parte de su activo fijo, y ii) B.O.T. (Build, Operate & Transfer), en la cual los bienes de concesión continúan siendo propiedad estatal, y para tales efectos exige que el concesionario reconozca, de manera general, “el derecho de uso” o “activo intangible” de duración limitada sobre los bienes afectados a la concesión haciendo que el mecanismo de recuperación de la inversión sea el cargo por amortización.
- Por su parte, la CINIIF 12 ha establecido el reconocimiento contable de un activo financiero (cuenta por cobrar) cuando exista el derecho incondicional a recibir efectivo por parte del Estado independiente del uso de la infraestructura. Es importante indicar que este tipo de activos son reconocidos en las modalidades de contratación bifurcadas o mixtas. Por esta razón, considero que no es económicamente viable aplicar el TUO de Concesiones, la cual regula únicamente a los activos fijos e intangibles.
- La Administración Tributaria, mediante Informe N° 038-2017-SUNAT/5D0000, dispone la aplicación del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta a los contratos de concesión cofinanciados que realizan servicio de construcción, sin considerar las características económico-financieras de los cofinanciamientos, lo cual conlleva a diversas implicancias tributarias de acuerdo con las especificidades de cada contrato, generando así perjuicios tributarios y problemas en la administración de los flujos de caja a los concesionarios.
- El tratamiento tributario indicado en el punto anterior se contradice con el informe N° 186-2016-SUNAT/5D0000 emitido un solamente año anterior, el cual indica *utilizar la Ley de Concesiones regula un tratamiento especial de depreciación y amortización vinculado a los bienes entregados en concesión por el Estado, que*

es excluyente de las disposiciones del régimen ordinario previsto por la LIR en lo que se opongan a lo establecido en dicho TUO. Esto conlleva, a una inseguridad acerca del tratamiento tributario a seguir para los contratos de concesión cofinanciados que reconocen activos fijos o intangibles, que en principio se encontrarían bajo la aplicación del TUO de Concesiones.

- Es en este contexto, que la Administración Tributaria debe pronunciarse acerca del adecuado tratamiento tributario que deben seguir las concesiones cofinanciadas que prestan servicios de construcción bajo una armonía con las normas contables que reflejan la verdadera naturaleza económica de las operaciones, tal como lo ha hecho antes en diversos pronuncios, al igual que el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema, que a pesar de que las Normas Internacionales de Contabilidad no podrían ser consideradas como fuentes de derecho, sí pueden y deben utilizarse como instrumento para la interpretación de normas tributarias, teniendo como límite que no se opongan a estas o las desnaturalicen, tal como lo dispone la Norma IX del Título preliminar del Código Tributario (Guerra, 2020).



REFERENCIAS

- 1 Análisis Tributario. (2009). Aspectos Constitucionales del Criterio de Calificación Económica. *Análisis Tributario*, XXII, 49-50.
- 2 Análisis Tributario. (2015). Renta empresarial, NIIF y contratos de arrendamiento de bienes. *Revista Análisis Tributario*, 326, 50-51.
- 3 Cañibano L. y Gisbert A. (2010). Implicaciones contables de la adopción de IFRIC 12 sobre concesiones de servicios públicos. *Revista española de financiación y contabilidad*, XXXIX, 149-168.
- 4 Chanamé, R. (2013). Constitución Económica. *Derecho & Sociedad*, 40, 43-63.
- 5 Durán, L. y Mejía M. (2011). Las NIIF y la interpretación de las normas tributarias por SUNAR. *Enfoque Contable de Análisis Tributario*, 1, 50-55.
- 6 Durán Rojo, L. (2014). La influencia de la contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial : un breve análisis de la situación en el Perú. *IUS ET VERITAS*, 24(48), 180-199.
- 7 Durán, L. y Mejía, M. (2015). El derecho contable peruano. *Revista Lidera*, 1, 28-34.
- 8 Fernández, I. (2014). Ponencia Régimen contable y tributario de sustancia sobre forma. 28 de agosto de 2020, de Asociación Fiscal Internacional, Perú Sitio web: https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/06/fernandez_25-02-2014_xiiijorifa.pdf
- 9 Guerra, J. (2020). La correcta aplicación de las normas internacionales de contabilidad según la jurisprudencia judicial. 28 de agosto de 2020, de IpDerecho Sitio web: <https://lpderecho.pe/la-correcta-aplicacion-de-las-normas-internacionales-de-contabilidad-segun-la-jurisprudencia-judicial/>
- 10 Godomar, L. y Camacho, M. (2018). Reconocimiento de ingresos en los contratos de concesión. *Informe Tributario*, 370, 31-38.
- 11 KPMG. (2009). Primeras impresiones: CINIIF 12. Santiago de Chile: KPMG.
- 12 Landa César. (2016). El principio de subsidiariedad en el marco de la constitución económica del Perú. *Forseti*, 1, 146-158.
- 13 Nalvarte, P. (2017). Evolución del Marco Legal de las Concesiones y las Asociaciones Público-Privadas en el Perú. *Derecho & Sociedad*, 49, 359-379.

- 14 Navarro, E. (2003). NIC 11: Contratos de construcción e impuesto a la renta. Resultados de búsqueda Resultado web con enlaces de partes del sitio La Asociación Fiscal Internacional, Perú, 1, 99-108.
- 15 Matos, M. y Smith, P. (2019). El Gasoducto Sur Peruano (de APP autosostenible a cofinanciada) y su impacto en las tarifas eléctrica. 29 de agosto de 2020, de Ius et veritas Sitio web: <https://ius360.com/publico/administrativo/el-gasoducto-sur-peruano-de-app-autosostenible-cofinanciada-y-su-impacto-en-las-tarifas-electricas/>
- 16 Rivera, Manuel. (2018). Nueva ley de Asociaciones Público Privadas ¿Y la Reforma tributaria?. 30 de agosto de 2020, de EY Sitio web: https://www.ey.com/es_pe/tax/eva-ley-apps-reforma-tributaria
- 17 Ruiz, Ariela. (2002). El proceso de privatizaciones en el Perú durante el período 1991-2002 . Santiago de Chile: Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social - ILPES.
- 18 Sánchez, O. (2018). La Elusión de la Norma Tributaria. 30 de agosto de 2020, de SINAUT SUNAT Sitio web: <https://sinautsunat.org.pe/wp-content/uploads/2018/05/La-Elusi%C3%B3n-de-la-Norma-Tributaria-V5.pdf>
- 19 Saavedra, J., y Pascó-Font, A. (2001). Reformas estructurales y bienestar. Lima: GRADE.
- 20 Shimabukuro, Néstor. (2016). Privatización y extinción del régimen concesional en materia de servicios públicos y obras públicas de infraestructura en el marco jurídico de Promoción de la Inversión privada. Revista de Derecho Administrativo, 16, 75-105.
- 21 Tarsitano, A. (2014). La contabilidad asume como presupuesto la regularidad o normalidad jurídica de la operación: informe relativo al derecho argentino. Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario , 1, 37-74.
- 22 Gonzales, Vilma (2019). Tratamiento tributario de las concesiones bifurcadas o mixtas (trabajo de Investigación para optar el grado académico de Maestro en Tributación y Política Fiscal). Universidad de Lima.
- 23 Tassara Lafosse, D., Gárate Moreno, D., y Cánepa Olaechea, C. (2009). Garantías que otorga el Estado en las concesiones de infraestructura. *IUS ET VERITAS*, 19(39), 146-161.

- 24 Zegarra, J. (2005). Aplicación del “principio de especialidad” en las normas tributarias. IPDT, Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, 43, 113-144.



BIBLIOGRAFÍA

- 1 Dupuy, J. (2000). ¿Cualquier tiempo pasado fue mejor?. Ius et veritas, 21, 252-262.
- 2 Ferré, J., Muñoz, M., y Núñez, B. (2014). ¿Cómo se puede reconocer la propiedad, planta y equipo de acuerdo con las normas contables en el sector minero, agrícola, industrial y de servicios en el Perú?. Revista Lidera, 1, 66-70.
- 3 Schydowsky, D. (1989). La debacle peruana: ¿dinámica económica o causas políticas?. Apuntes, 25, 3-25.

