

INFORME N.º 073-2020-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Respecto al tratamiento tributario aplicable a la depreciación o amortización de las inversiones realizadas por las empresas titulares de una concesión al amparo del Decreto Supremo N.º 059-96-PCM, se consulta lo siguiente:

El saldo pendiente de depreciación o amortización correspondiente a los bienes materia de la concesión que vienen siendo depreciados o amortizados íntegramente durante el periodo que reste para el vencimiento del plazo de la concesión vigente y luego de ocurrida la extensión de dicho plazo ¿se debe depreciar o amortizar considerando el periodo remanente antes de la modificación del plazo o se debe considerar el plazo remanente modificado?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de las normas con rango de ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, aprobado por el Decreto Supremo N.º 059-96-PCM, publicado el 27.12.1996 y normas modificatorias, (en adelante, TUO de Ley de Concesiones)⁽¹⁾.
- Reglamento de los beneficios tributarios para la inversión privada en obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, aprobado por el Decreto Supremo N.º 132-97-EF, publicado el 27.10.1997 (en adelante, el Reglamento).
- Decreto Legislativo N.º 1362, Decreto Legislativo que regula la Promoción de la Inversión Privada mediante Asociaciones Público Privadas y Proyectos en Activos, publicado el 23.7.2018 y vigente desde el 31.10.2018.

Reglamento del Decreto Legislativo N.º 1362, Decreto Legislativo que regula la Promoción de la Inversión Privada mediante Asociaciones Público Privadas y Proyectos en Activos, aprobado por el Decreto Supremo N.º 240-2018-EF, publicado el 30.10.2018.

ANÁLISIS

1. En principio, el capítulo III del título IV del TUO de la Ley de Concesiones contiene las disposiciones que regulan el régimen tributario aplicable a los bienes entregados en concesión por el Estado.

Así, en relación con el régimen tributario especial vinculado a dichos bienes previsto en su artículo 22 y en el artículo 8 del Reglamento, esta Administración Tributaria ha señalado en el Informe N.º 186-2016-

¹ Debe tenerse en cuenta que la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N.º 1224, Decreto Legislativo del Marco de Promoción de la Inversión Privada mediante Asociaciones Público Privadas y Proyectos en Activos, publicado el 25.9.2015, derogó dicho TUO excepto el primer y segundo párrafos de su artículo 19 y el artículo 22. No obstante, mediante la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N.º 1362, que regula la Promoción de la Inversión Privada mediante Asociaciones Público Privadas y Proyectos en Activos, publicado el 23.7.2018 y vigente desde el 31.10.2018, se derogó el Decreto Legislativo N.º 1224, siendo que su Séptima Disposición Final dispone que a partir de la vigencia del primero de estos, toda referencia que se haga al TUO de la Ley de Concesiones, así como del Decreto Legislativo N.º 1224, se entiende realizada a dicha norma (esto es, al Decreto Legislativo N.º 1362).



SUNAT/5D0000⁽²⁾ que de acuerdo con dicho régimen, sea que se trate de activos fijos o intangibles de duración limitada derivados del derecho de uso sobre los activos transferidos al Estado⁽³⁾, a elección del concesionario, tales bienes pueden ser depreciados o amortizados, según corresponda, de la siguiente manera:

- a) Bajo el método de línea recta y de acuerdo con su vida útil, en cuyo caso no podrá exceder la tasa anual del 20%; siendo que cuando la vida útil difiera de la establecida en la LIR, se requerirá de un informe técnico dictaminado por profesional competente o por el organismo técnico competente.
- b) Bajo el método de línea recta, pero por el plazo que reste para el vencimiento del plazo de la concesión o de su renovación, pudiendo superar la tasa anual del 20%⁽⁴⁾.



Nótese que, tratándose del método establecido en b), la tasa de depreciación o amortización de los bienes materia de concesión se determina de manera lineal en función de los años que resten para el vencimiento del plazo de la concesión o de su renovación⁽⁵⁾.

2. Ahora bien, mediante el Decreto Legislativo N.° 1362, vigente desde el 31.10.2018, se regula la Promoción de la Inversión Privada mediante Asociaciones Público Privadas (APP) y Proyectos en Activos⁽⁶⁾.

Sobre al particular, en su artículo 52 se establece que los proyectos desarrollados bajo la modalidad de APP se otorgan por el plazo de vigencia indicado en el contrato, el que en ningún caso excede de sesenta (60) años, salvo plazos menores establecidos en norma especial; siendo que el plazo de vigencia se inicia desde la fecha de suscripción del respectivo contrato⁽⁷⁾.

² Disponible en el Portal SUNAT en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/1186-2016.pdf>.

³ Cabe precisar que el primer párrafo del artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones establece que el valor de transferencia de los bienes al Estado durante o al término de la concesión o renovación será el valor contable de los bienes que no hayan sido totalmente depreciados, y que la transferencia estará inafecta de todo tributo creado o por crearse, incluso de aquellos que requieren mención específica para su inafectación o exoneración.

⁴ Sobre el particular, es pertinente indicar que de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 8 del Decreto Supremo N.° 132-97-EF, dicha opción deberá adoptarse en el ejercicio en que los bienes materia de la concesión pasan a integrar el activo del concesionario. Asimismo, según su artículo 9, para el ejercicio de la opción antes referida, bastará que el concesionario lo comuniqué a la SUNAT dentro del plazo establecido para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta; siendo que la opción así ejercida registrará para la depreciación de los bienes adquiridos en el ejercicio al que corresponde la referida declaración jurada.

⁵ Es del caso mencionar que esta Administración Tributaria ha sostenido, en el Informe N.° 174-2019-SUNAT/7T0000 (disponible en el Portal SUNAT en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/174-2019-7T0000.pdf>) que "(...) el método lineal o método de línea recta de depreciación o amortización es aquel que se cuantifica en función del tiempo".

⁶ Cabe indicar que de acuerdo con los numerales 20.1 y 20.2 del artículo 20 del Decreto Legislativo N.° 1362, las Asociaciones Público Privadas constituyen una modalidad de participación de la inversión privada, mediante contratos de largo plazo en los que interviene el Estado, a través de alguna entidad pública y uno o más inversionistas privados, siendo que mediante estas se desarrollan proyectos de infraestructura pública, servicios públicos, servicios vinculados a infraestructura pública y servicios públicos, investigación aplicada, y/o innovación tecnológica.

⁷ Resulta pertinente señalar que, en cuanto al plazo de vigencia de una concesión, el derogado artículo 16 del TUO de la Ley de Concesiones estableció que las concesiones se otorgarán por el plazo de vigencia que se indique en el contrato de concesión, el que, en ningún caso, excederá de sesenta (60) años, y que dicha vigencia se contará a partir de la fecha de celebración del contrato respectivo.

Al respecto, cabe señalar que el artículo 38 del Reglamento del Decreto Legislativo N.º 1362, en relación con el plazo de vigencia de los contratos de APP, prevé, entre otras disposiciones, que este se cuenta a partir de la fecha de su suscripción, y no supera los sesenta (60) años.

Asimismo, agrega dicho dispositivo que, para efectos del otorgamiento de ampliaciones o renovaciones del plazo, siempre dentro del plazo máximo total de sesenta (60) años, la entidad debe considerar cualquier cambio en las condiciones materiales, tecnológicas y económicas bajo las cuales se lleva a cabo la prestación de los servicios, a fin de determinar si es pertinente el otorgamiento del plazo adicional o, en su caso, la convocatoria a un nuevo concurso, considerando los principios de valor por dinero y competencia así como otras condiciones previstas en los contratos respectivos o normas sectoriales que resulten aplicables; siendo que dicha ampliación debe formalizarse mediante una modificación contractual⁽⁸⁾.

Así pues, en el marco de las normas antes citadas, el plazo de vigencia de una concesión es aquel indicado en el contrato respectivo, el cual no podrá ser superior a sesenta (60) años, incluidas sus ampliaciones o renovaciones⁽⁹⁾; siendo que dicho plazo se computa a partir de la suscripción del contrato en mención.

Ahora bien, las normas en mención permiten el otorgamiento, entre otros, de ampliaciones del plazo de una concesión inicialmente pactado, siempre dentro del plazo máximo total de sesenta (60) años, cuando se determine que se ha producido cualquier cambio en las condiciones materiales, tecnológicas y económicas bajo las cuales se lleva a cabo la prestación de los servicios; siendo que dicha ampliación constituye el nuevo plazo de la concesión.

En efecto, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española⁽¹⁰⁾, el término “ampliar” significa extender o dilatar, y en ese sentido, tratándose de la ampliación del plazo de una concesión, cuando el segundo párrafo del artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones⁽¹¹⁾ y el artículo 8 de su reglamento hacen referencia al plazo de la concesión, este deberá entenderse al nuevo plazo, el cual reemplazó al originalmente pactado, y por ende, constituye en sí el plazo de la concesión en el cual debe depreciarse o amortizarse el bien.

En tal sentido, tratándose de bienes de una concesión que, para efectos tributarios, se están depreciando o amortizando íntegramente durante el periodo que reste para el vencimiento del plazo de dicha concesión, si dicho plazo es ampliado, deberá considerarse este último para efectos de la depreciación o amortización del saldo del valor depreciable o amortizable a la fecha de ampliación del plazo, el cual no puede exceder el plazo máximo total de sesenta (60) años.

⁸ En el mismo sentido, el artículo 33 del TUO de la Ley de Concesiones establecía que cuando resultare conveniente modificar la concesión, las partes procurarán respetar, en lo posible: la naturaleza de la concesión; las condiciones económicas y técnicas contractualmente convenidas, y el equilibrio financiero para ambas partes.

⁹ Salvo que normas especiales dispongan un plazo menor.

¹⁰ Al cual se puede acceder ingresando al siguiente enlace: www.rae.es.

¹¹ Referido a la adopción de la tasa de depreciación o amortización que se determina de manera lineal en función de los años que comprende el contrato.



CONCLUSIÓN:

Tratándose de los bienes de una concesión otorgada al amparo del Decreto Supremo N.º 059-96-PCM que, para efectos tributarios, se están depreciando o amortizando íntegramente durante el período que reste para el vencimiento del plazo de dicha concesión, si dicho plazo es ampliado, deberá considerarse este último para efectos de la depreciación o amortización del saldo del valor depreciable o amortizable a la fecha de ampliación del plazo.

Lima, 21 de agosto de 2020.



ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL AGUANTA DE TRIBUTOS INTERIORS

smr

CT00083-2019

IMPUESTO A LA RENTA – Depreciación y amortización de los bienes materia de concesión en caso de ampliación del plazo de concesión.