



INFORME N.º 038-2017-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se plantea el supuesto de un contrato de concesión cofinanciado, suscrito al amparo del Texto Único Ordenado (TUO) de las normas con rango de ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 059-96-PCM, por el que el concesionario⁽¹⁾ construye o mejora la infraestructura (servicios de construcción⁽²⁾) utilizada para proporcionar un servicio público, y la opera y mantiene (servicios de operación) durante un periodo de tiempo determinado, y cuyas contraprestaciones se han especificado y determinado independientemente una de la otra.

Al respecto, se consulta si para el reconocimiento tributario de los ingresos provenientes de tales actividades el concesionario debe considerar el proyecto objeto de dicho contrato de manera integral o por cada tipo de servicio, de forma autónoma e independiente, según lo pactado en dicho contrato⁽³⁾.

BASE LEGAL:

- TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, "LIR").
- Reglamento de la LIR, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias.
- TUO de las normas con rango de ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, aprobado por el Decreto Supremo N.º 059-96-PCM, publicado el 27.12.1996 y normas modificatorias, antes de su derogación por la única disposición complementaria derogatoria del Decreto Legislativo N.º 1224 (en adelante, "Ley de Concesiones").
- Reglamento de la Ley de Concesiones, aprobado por Decreto Supremo N.º 060-96-PCM, publicado el 28.12.1996 y normas modificatorias, antes de su derogación por la única disposición complementaria derogatoria del Decreto Supremo N.º 410-2015-EF que aprueba el Reglamento del Decreto Legislativo N.º 1224, publicado el 27.12.2015.
- Decreto Supremo N.º 108-2006-EF, que dicta normas relativas al Reglamento de la Ley de Concesiones respecto a la naturaleza de las concesiones y el cofinanciamiento del Estado, publicado el 11.7.2006.

¹ Que tiene la construcción como actividad.

² Que involucran la ejecución de obras cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable.

³ Sin perjuicio, en este último caso, de la aplicación del valor razonable que se determine de acuerdo con la NIC 11, la CINIIF 12 y la NIC 18, según corresponda, y de la regla del valor de mercado, dispuesta por el artículo 32º de la Ley del Impuesto a la Renta.

- Interpretación a las Normas Internacionales de Información Financiera 12 – Acuerdos de Concesión de Servicios, oficializada por la Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N.º 055-2014-EF/30, publicada el 26.7.2014, (en adelante, CINIIF 12).

ANÁLISIS:

1. El artículo 3º del Reglamento de la Ley de Concesiones dispuso que se entiende por concesión al acto administrativo por el cual el Estado otorga a personas jurídicas nacionales o extranjeras la ejecución y explotación de determinadas obras públicas de infraestructura o la prestación de determinados servicios públicos, aprobados previamente por la PROMCEPRI⁽⁴⁾, por un plazo establecido⁽⁵⁾.

Por su parte, el inciso c) del artículo 14º de la Ley de Concesiones estableció que la concesión puede otorgarse, entre otras, bajo la modalidad 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.

De otro lado, el artículo 35º de la citada ley dispuso que el concesionario percibiría como compensación por las obras y servicios que explote, la tarifa, precio, peaje, u otro sistema de recuperación de la inversión establecido, así como los beneficios adicionales expresamente convenidos en el contrato tales como concesiones para servicios turísticos, autoservicios, publicidad y otros; y que el contrato de concesión establecería en su caso, los mecanismos que aseguren al concesionario la percepción de los ingresos por tarifas, precios, peajes u otros sistemas de recuperación de las inversiones, de acuerdo con la naturaleza de la concesión.

En similar sentido, el artículo 2º del Decreto Supremo N.º 108-2006-EF previó que el concesionario percibiría como contraprestación por el servicio público a ser prestado, una retribución que puede consistir en:

- a) Tarifas, peajes, precio, entre otros, a ser cobrados a los usuarios finales, y/o, de no ser suficientes;
- b) Un cofinanciamiento que consiste en un pago total o parcial a cargo del concedente, que puede provenir de cualquier fuente que no tenga un destino específico previsto por ley, para cubrir las inversiones y/o la operación y mantenimiento, a ser entregado mediante una suma única periódica, y/o

⁴ Comisión de Promoción de Concesiones Privadas.

Cabe indicar que con la Ley N.º 27750, publicada el 8.6.2002, se crea la Comisión de Promoción de la Inversión Privada (PROINVERSION) que asume las funciones de la PROMCEPRI; y, posteriormente, mediante Ley N.º 28488, publicada el 11.4.2005, se modifica la denominación de esta entidad a Agencia de Promoción de la Inversión Privada – PROINVERSION.

⁵ Es del caso señalar que, según el “Anexo Definiciones” del Reglamento del Decreto Legislativo N.º 1224, actualmente vigente, se entiende por concesión al acto administrativo por el cual los Ministerios, Gobierno Regional o Gobierno Local otorgan a un inversionista la ejecución y explotación de infraestructura pública o la prestación de servicios públicos, por un plazo determinado, cuyos derechos y obligaciones están regulados en el respectivo contrato.

c) Cualquier otra modalidad de contraprestación acordada por las partes.

A su vez, el artículo 3° del referido decreto supremo señaló que en el caso de concesiones cofinanciadas por el Estado, a que se refiere el inciso c) del artículo 14° de la Ley de Concesiones, los montos que perciba el concesionario por la ejecución y explotación de la obra y/o prestación del servicio constituyen el sistema de recuperación de la inversión y/o de los costos o gastos de operación y mantenimiento efectuados; por lo tanto, la retribución económica por el servicio prestado por el concesionario.

Al respecto, esta administración tributaria ha indicado⁽⁶⁾ que mediante un contrato de concesión el Estado otorga la ejecución y explotación temporal de obras públicas de infraestructura y/o la prestación de servicios públicos a un concesionario, siendo que en el caso de las concesiones otorgadas bajo la modalidad del cofinanciamiento, los montos que percibe el concesionario del concedente constituyen el sistema de recuperación de la inversión y/o de los costos o gastos de operación y mantenimiento, que en buena cuenta retribuyen los servicios prestados por el concesionario.

Dichos servicios pueden darse en dos etapas diferenciadas: la etapa de construcción y la etapa de explotación; como es el caso del supuesto materia de la presente consulta, en el que se ha asignado y diferenciado una contraprestación por cada prestación del concesionario (servicios de construcción, por un lado, y servicios de operación, por el otro).

2. Ahora bien, el inciso a) del segundo párrafo del artículo 57° de la LIR dispone que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen; siendo que su tercer párrafo señala que esta norma será de aplicación para la imputación de los gastos.

De otro lado, el artículo 63° de la misma ley establece que las empresas de construcción o similares, que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un (1) ejercicio gravable podrán acogerse a uno de los siguientes métodos:

- 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; o,
- b) Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que se establezca deduciendo del importe cobrado o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante el ejercicio comercial, los costos correspondientes a tales trabajos.

Añade dicho artículo que en todos los casos se llevará una cuenta especial por cada obra; que en los casos de los incisos a) y b) la diferencia que resulte en definitiva de la comparación de la renta bruta real y la establecida mediante los procedimientos a que dichos incisos se contraen, se imputará al ejercicio gravable en el que se concluya la obra; y que el método que se adopte, según lo dispuesto en tal artículo, deberá aplicarse

⁶ En el Informe N.º 176-2015-SUNAT/5D0000, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/i176-2015.pdf>).

uniformemente a todas las obras que ejecute la empresa, y no podrá ser variado sin autorización de la SUNAT, la que determinará a partir de qué año podrá efectuarse el cambio.

Como se aprecia de las normas citadas, en lo que respecta a la imputación de las rentas de tercera categoría al ejercicio gravable, la LIR ha contemplado un tratamiento general, previsto en el inciso a) del artículo 57° de la LIR, y un tratamiento diferenciado para las empresas de construcción o similares, según el artículo 63° de la LIR.

En efecto, la regla general de imputación de los ingresos⁽⁷⁾ a un ejercicio determinado, en el caso de perceptores de rentas de tercera categoría, se basa en el principio del devengado; y, tal como ya ha señalado esta administración tributaria⁽⁸⁾, con el método establecido en el inciso a) del artículo 63° de la LIR la renta se determina en función de los importes cobrados, sin distinguir que respecto de dicho cobro se hubieran ejecutado o no trabajos en cada obra, lo cual responde al método de lo percibido, pues la renta se imputa a cada ejercicio gravable atendiendo al momento de la percepción de la renta; a diferencia del método previsto en el inciso b) de dicho artículo, en el que sí se señala que se deben considerar los importes cobrados (o por cobrar) por los trabajos ejecutados (que se basa en el principio del devengado⁽⁹⁾).

Nótese que el tratamiento diferenciado que establece el artículo 63° de la LIR se aplica únicamente a las rentas derivadas de la ejecución de contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable.

En ese sentido, en la medida que en el supuesto materia de la presente consulta el concesionario que tiene la construcción como actividad⁽¹⁰⁾ 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, el reconocimiento tributario de los ingresos provenientes de sus actividades debe efectuarse considerando lo dispuesto en los artículos 57° y 63° de la LIR.

3. De otro lado, cabe mencionar que el artículo 10° de la Ley N.° 28708⁽¹¹⁾ señala que compete al Consejo Normativo de Contabilidad, entre otras,

⁷ Como de los gastos.

⁸ En el Informe N.° 174-2013-SUNAT/4B0000, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i174-2013.pdf>).

⁹ Tal como se ha señalado en el Informe N.° 184-2013-SUNAT/4B0000, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i184-2013.pdf>).

¹⁰ Cabe indicar que, conforme a lo dispuesto en el Informe N.° 049-2010-SUNAT/2B0000 disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2010/informe-oficios/i049-2010.pdf>), si bien la LIR no define lo que debe entenderse por empresas de construcción, puede inferirse del tenor de su artículo 63° que para ser consideradas como tales, las empresas deben tener a la construcción como actividad, en la medida que se hace mención a una pluralidad de contratos de obra.

¹¹ Ley general del sistema nacional de contabilidad, publicada el 12.4.2006 y normas modificatorias.

emitir resoluciones dictando y aprobando las normas de contabilidad para entidades del sector privado.

Tal es el caso de la CINIIF 12, que proporciona guías para la contabilización de los acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado (párrafo 4); y establece principios generales de reconocimiento y medición de las obligaciones y derechos relacionados en los acuerdos de concesión de servicios (párrafo 10).

Así, el párrafo 15 de dicha CINIIF establece que si el operador proporciona servicios de construcción o de mejora, la contraprestación recibida o a recibir por dicho operador se reconocerá por su valor razonable; y que la contraprestación puede consistir en derechos sobre:

- (a) un activo financiero, o
- (b) un activo intangible.

Además, dicha CINIIF identifica dos tipos de servicios en aquella clase de acuerdos: por un lado, los servicios de construcción o mejora, y, de otro, los servicios de operación (párrafo 12); siendo que, tratándose del primero, el operador debe contabilizar los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los servicios de construcción o de mejora de acuerdo con la NIC 11 (Contratos de Construcción); en tanto que tratándose del segundo, el operador debe contabilizar los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con tales servicios de operación de acuerdo con la NIC 18 (párrafo 20).

4. En relación con las implicancias de las normas contables en materia tributaria, cabe señalar que, de acuerdo con el artículo 33° del Reglamento de la LIR, 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.

Ahora bien, como ya se ha indicado, la normativa del impuesto a la renta, tratándose de las empresas de construcción o similares que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable, regula expresamente el tratamiento tributario en cuanto a la imputación de las rentas de tercera categoría al ejercicio gravable, para efecto de la determinación del impuesto a la renta.

Por lo tanto, de todo lo antes señalado, se puede afirmar que en el supuesto de un contrato de concesión cofinanciado, suscrito al amparo de la Ley de Concesiones, por el que el concesionario⁽¹⁾ 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.

CONCLUSIÓN:

En el supuesto de un contrato de concesión cofinanciado, suscrito al amparo de la Ley 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.

Lima, 27 MAR. 2017

**ORIGINAL FIRMADO POR
FELIPE EDUARDO IANNACONE SILVA
Intendente Nacional (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATÉGICO**

mfc
CT0005-2017
IRENTA – CINIIF 12 y reconocimiento de ingresos.