

INFORME N.º 088-2011-SUNAT/2B0000

MATERIA:

1. ¿Es procedente reconocer, como deducción del Impuesto a la Renta, la depreciación de bienes obtenidos a título gratuito por transferencias no reembolsables, donaciones o cualquier concepto similar, de parte del Estado o de particulares, incluso si cabe la posibilidad que dichas donaciones o transferencias no reembolsables podrían ser consideradas como ingresos no afectos al Impuesto a la Renta en aplicación de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 3º de la Ley del Impuesto a la Renta?
2. ¿Es procedente reconocer, como deducción del Impuesto a la Renta, la amortización de intangibles de duración limitada (software) obtenidos a título gratuito de entidades del Estado o de particulares, en calidad de donación o transferencia no reembolsable, en los que no existe un “precio pagado”?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado 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, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. En relación con la primera consulta, debe manifestarse que el inciso f) del artículo 37º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté prohibida por esta ley, siendo deducible las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Por su parte, el artículo 38º del TUO antes citado dispone que 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 por dicha ley.

De otro lado, según lo señalado en el artículo 41º del mencionado TUO, las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición⁽¹⁾ o producción de los

¹ Resulta pertinente indicar que el artículo 32º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que en los casos de venta, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto a la Renta, será el de mercado. El numeral 3 del citado artículo señala que para los bienes del activo fijo, cuando se trate de bienes respecto de los cuales se realicen transacciones frecuentes en el mercado, este valor será el que corresponda a dichas transacciones;

bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia. A dicho valor se agregará, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

De la lectura de los artículos citados precedentemente, se aprecia que la legislación del Impuesto a la Renta permite, sin excepción, el cómputo de la depreciación de los bienes del activo fijo cuando su empleo se encuentre destinado a la generación de rentas gravadas.

Asimismo, puede advertirse que el valor sobre el cual se computa la depreciación es el correspondiente al de *adquisición*, término que es empleado sin una definición específica, por lo que debe entenderse en su significado ordinario, incluyendo tanto al ingreso al patrimonio a título oneroso como gratuito⁽²⁾.

A mayor abundamiento, cabe mencionar que en la versión modificada del Plan Contable General Empresarial, aprobado por la Resolución N.º 043-2010-EF/94⁽³⁾, los bienes que componen la cuenta 33 – Inmuebles. Maquinarias y Equipo “deben registrarse inicialmente al costo de adquisición o construcción, o al valor razonable determinado mediante tasación, en el caso de bienes aportados, donados, recibidos en pago de deuda y otros similares”.

En atención a lo expuesto anteriormente, es procedente reconocer la depreciación de los bienes del activo fijo adquiridos a título gratuito, siempre y cuando los mismos sean usados en la actividad generadora de rentas gravadas, sin importar si dicha transferencia podría suponer un ingreso no afecto al Impuesto a la Renta para el adquirente del bien.

El mencionado criterio también ha sido recogido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 05349-3-2005⁽⁴⁾, la cual admite la depreciación de los bienes del activo en la medida que sean utilizados en actividades productoras de renta gravada, sin que para ello sea relevante el título bajo los cuales ingresan al patrimonio⁽⁵⁾.

cuando se trate de bienes respecto de los cuales no se realicen transacciones frecuentes en el mercado, será el valor de tasación.

² Sobre el particular, en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta se alude a la adquisición de bienes a título gratuito, como ocurre en el inciso a.2 del numeral 21.1 y el inciso b del numeral 21.b, ambos del artículo 21º. Menciones similares se advierten en el inciso g) del artículo 1º, y en el inciso b y el numeral 2 del inciso d del artículo 60º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

³ Publicada el 12.5.2010.

⁴ Este criterio ha sido reproducido posteriormente en las Resoluciones N.ºs 06073-5-2006 y 01930-5-2010.

⁵ En dicha Resolución se resalta que, según el Plan Contable General revisado, los bienes conformantes de la Cuenta 33 – Inmuebles, Maquinarias y Equipo, deben registrarse al costo de adquisición o precio de compra, el cual incluye el total de los desembolsos necesarios para adquirir y colocar estos bienes en condiciones de ser usados, lo que es aplicable a los inmuebles, maquinarias y equipos, tanto construidos por la misma empresa como aportados, recibidos por donación o ingresados al patrimonio por cualquier otro concepto.

2. En cuanto a la segunda interrogante efectuada, el inciso g) del artículo 44° del TUO 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.

Por su parte, conforme a lo dispuesto en el numeral 1 del inciso a) del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el tratamiento previsto por el inciso g) del antes mencionado artículo 44° 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 concesión de uso o el uso de intangibles de terceros, supuestos que encuadran en la deducción a que se refiere el inciso p) del artículo 37° del TUO.

Ahora bien, y tal como se ha concluido en el Informe N.º 017-2011-SUNAT/2B0000⁽⁶⁾ a partir de la lectura de las normas citadas, “la amortización del valor de un activo intangible de duración limitada estará sujeta a que el precio haya sido pagado previamente al enajenante”; por lo cual debe entenderse que no procede la amortización del valor de un activo intangible de duración limitada obtenido a título gratuito.

CONCLUSIONES:

1. Procede reconocer la depreciación de los bienes del activo fijo, siempre y cuando los mismos sean usados en la actividad generadora de rentas gravadas, sin importar si dichos bienes ingresaron al patrimonio a título gratuito u oneroso.
2. No procede la amortización del valor de un activo intangible de duración limitada adquirido a título gratuito.

Lima, 15 de Julio de 2011

ORIGINAL FIRMADO POR:
MÓNICA PATRICIA PINGLO TRIPI
Intendente Nacional Jurídico (e)
Intendencia Nacional Jurídica

⁶ Disponible en el PORTAL SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>).