

INFORME N.º 045-2013-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Bajo el supuesto de contribuyentes que, en virtud de lo dispuesto por el inciso d) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, obtuvieron autorizaciones por parte de la SUNAT para utilizar porcentajes de depreciación mayores a los establecidos en el literal b) del mismo artículo, se consulta:

1. ¿Se encuentran vigentes a la fecha las citadas autorizaciones de porcentajes de depreciación mayores a los establecidos en el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta?
2. ¿Son considerados como beneficios tributarios dichas autorizaciones?

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 (en adelante, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF, publicado el 19.8.1999, y normas modificatorias (en adelante, TUO del Código Tributario).
- Código Civil promulgado mediante Decreto Legislativo N.º 295, publicado el 25.7.1984, y normas modificatorias.
- Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Ley N.º 27444, publicado el 11.4.2001, y normas modificatorias (en adelante, LPAG).

ANÁLISIS:

1. Conforme al texto original del artículo 40° del Decreto Legislativo N.º 774⁽¹⁾ los bienes distintos a edificios y construcciones, afectados a la producción de rentas gravadas, se depreciaban aplicando sobre su valor un porcentaje establecido de acuerdo con su vida útil y según las normas que al efecto establece el Reglamento el que, en casos especiales, podía autorizar la aplicación de otros procedimientos que se justifiquen técnicamente y siempre que no se trate de sistemas de depreciación acelerada.

¹ Publicado el 31.12.1993 – Ley del Impuesto a la Renta.

Al respecto, el inciso d) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispuso que la SUNAT podía autorizar porcentajes de depreciación mayores a los que resulten por aplicación de lo dispuesto en el inciso b)⁽²⁾, a solicitud del interesado y siempre que éste hubiera demostrado fehacientemente que en virtud de la naturaleza y características de la explotación o del uso dado al bien, la vida útil real del mismo era distinta a la asignada por el inciso b) de dicho artículo.

De acuerdo con las normas citadas se tiene que durante su vigencia, la normativa del Impuesto a la Renta contemplaba la posibilidad de que la SUNAT autorice porcentajes de depreciación mayores a los previamente establecidos en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

2. Posteriormente, el artículo 2° de la Ley N.° 27394⁽³⁾ sustituyó el artículo 40° de la Ley del Impuesto a la Renta antes citada, el cual, a partir de entonces dispone que los bienes distintos a edificios y construcciones, afectados a la producción de rentas gravadas, se depreciarán aplicando sobre su valor el porcentaje que al efecto establezca el reglamento; y que en ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento; siendo que dicha sustitución entró en vigencia a partir del 1.1.2001⁽⁴⁾.

Por su parte, la Primera Disposición Transitoria y Complementaria de la referida ley previó que lo dispuesto en el artículo 40° de la Ley del Impuesto a la Renta, sustituido por el artículo 2° de la Ley N.° 27394, no modifica los tratamientos de depreciación establecidos en leyes especiales.

Así, se tiene que el actual TUO de la Ley del Impuesto a la Renta no contempla la posibilidad de que la SUNAT autorice porcentajes de depreciación mayores a los previamente establecidos en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; es más, lo proscribió expresamente; ello sin perjuicio de los tratamientos de depreciación establecidos en leyes especiales.

3. Ahora, si bien hasta la fecha no se ha derogado expresamente el inciso d) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, es evidente que existe incompatibilidad entre esta norma y lo dispuesto en el citado artículo 40° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Al respecto, si bien la Norma VI del Título Preliminar del TUO del Código Tributario dispone que las normas tributarias sólo se derogan o modifican por declaración expresa de otra norma del mismo rango o jerarquía superior; y que toda norma tributaria que derogue o modifique otra norma,

² El citado inciso establece los porcentajes anuales de depreciación máximos aplicables a los bienes distintos a los edificios y construcciones afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría.

³ Publicada el 30.12.2000 – Ley que modifica la Ley del Impuesto a la Renta y el Decreto Legislativo N.° 299.

⁴ Artículo 5° de la Ley N.° 27394.

deberá mantener el ordenamiento jurídico, indicando expresamente la norma que deroga o modifica; la misma contiene una “regla de orden” y como tal constituye una recomendación técnica al legislador, no siendo posible que las normas que se apartan de la misma sean corregidas por las autoridades que deben cumplir con aplicarlas a los casos concretos, tal como lo ha señalado el Tribunal Fiscal en la Resoluciones N.º 16002 del 5.8.1980 (de observancia obligatoria) y N.º 00484-4 -2001.

Por ello, corresponde aplicar lo previsto en el artículo I del Título Preliminar del Código Civil el cual dispone que la derogación no solo se produce por declaración expresa, sino también por incompatibilidad entre la nueva ley y la anterior o cuando la materia de ésta es íntegramente regulada por aquélla⁽⁵⁾.

En ese sentido, aun cuando la Ley N.º 27394 no ha derogado expresamente el inciso d) del artículo 22º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta⁽⁶⁾, siendo este incompatible con el artículo 40º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, según su texto sustituido por el artículo 2º de la Ley N.º 27394, dicho inciso se encuentra derogado tácitamente desde el 1.1.2001⁽⁷⁾.

En consecuencia, por aplicación inmediata de la norma vigente a partir del 1.1.2001, el efecto de la derogatoria tácita en cuestión es que desde esa fecha la SUNAT ya no está facultada para autorizar porcentajes de depreciación mayores a los establecidos en el Reglamento de la ley del Impuesto a la Renta.

4. En ese contexto, el objeto o contenido de los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria autorizando porcentajes de depreciación mayores a los establecidos en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta⁽⁸⁾, al amparo del inciso d) de su artículo 22º, ha devenido en incompatible con el ordenamiento jurídico tributario vigente a partir del 1.1.2001.

Por lo tanto, toda vez conforme al numeral 5.2 del artículo 5º de la LPAG⁽⁵⁾, en ningún caso será admisible un objeto o contenido prohibido por el orden normativo, ni incompatible con la situación de hecho prevista en las normas; ni impreciso, oscuro o imposible de realizar; las autorizaciones de porcentajes de depreciación mayores a los establecidos en el Reglamento

⁵ La Norma IX del TUO del Código Tributario establece 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.

⁶ Ni lo ha hecho ninguna otra norma.

⁷ Similar criterio es recogido por diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal, tales como las RTF N.ºs 04218-1-2006 y 06130-3-2007, referidas a solicitudes de autorización de un porcentaje mayor de depreciación de bienes.

⁸ Conforme al numeral 5.1 del artículo 5º de la LPAG, el objeto o contenido del acto administrativo es aquello que decide, declara o certifica la autoridad.

de la Ley del Impuesto a la Renta, otorgadas al amparo del inciso d) de su artículo 22, carecen de eficacia a partir del 1.1.2001⁹).

5. En cuanto a la segunda consulta, cabe señalar que el artículo 40° de dicha ley, antes de su modificación por la Ley N.° 27394, autorizaba la aplicación en casos especiales de otros procedimientos en los que se justifique técnicamente porcentajes mayores de depreciación de bienes, distintos a los establecidos en el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, siempre que no se tratara de sistemas de depreciación acelerada.

Asimismo, el inciso d) del aludido artículo 22° dispuso que la SUNAT podía autorizar porcentajes de depreciación mayores a los que resulten por aplicación de lo dispuesto en el mencionado inciso b), siempre que el interesado demostrara fehacientemente que dicho porcentaje en virtud de la naturaleza y características de la explotación o del uso dado al bien, era distinto al monto máximo fijado en dicho inciso b); y que la solicitud de este debía estar sustentada mediante informe técnico que sea suficiente para acreditar un mayor porcentaje de depreciación.

De lo antes señalado fluye que las normas que regulaban la autorización de porcentajes de depreciación mayores a los establecidos en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, atendían a razones técnicas relacionadas con la vida útil del bien, lo que permitía que se distribuya el costo del bien a lo largo de todos los ejercicios en que se consumían los beneficios económicos que proporcionaba dicho bien; por lo que la autorización en cuestión no constituía un beneficio tributario.

En consecuencia, las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria autorizando porcentajes de depreciación mayores a los establecidos en el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en aplicación del texto original del artículo 40° del Decreto Legislativo N.° 774 no constituían beneficios tributarios.

CONCLUSIONES:

1. Las autorizaciones de porcentajes de depreciación mayores a los establecidos en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, otorgadas al amparo del inciso d) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, carecen de eficacia a partir del 1.1.2001.

⁹ *El objeto del acto administrativo debe ser posible, física y jurídicamente; y todo tipo de imposibilidad debe ser de naturaleza originaria para que se genere la invalidez del acto administrativo, siendo que la imposibilidad sobreviniente genera más bien la ineficacia del acto administrativo. El objeto es jurídicamente imposible cuando es incompatible con los supuestos de hecho y derecho existentes en el ordenamiento jurídico.*

(Guzmán Napurí, Christian. Tratado de la Administración Pública y del Procedimiento Administrativo. Ediciones Caballero Bustamante. Lima, 2011, pág. 386).

2. Las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria autorizando porcentajes de depreciación mayores a los establecidos en el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en aplicación del texto original del artículo 40° del Decreto Legislativo N.° 774 no constituían beneficios tributarios.

Lima, 13 de marzo de 2013

Original firmado por
LILIANA CONSUELO CHIPOCO SALDÍAS
Intendente Nacional (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

rap
A0142-D13
IMPUESTO A LA RENTA – Mayor porcentaje de depreciación