

INFORME N.° 057-2020-SUNAT/7T0000

MATERIA:

Acerca de las normas sobre depreciación y amortización dispuestas por el Decreto Supremo N.° 059-96-EF y de depreciación contenidas en el Decreto Legislativo N.° 1488 se formulan las siguientes consultas:

1. Respecto de las empresas que cuenten con bienes que cumplan las condiciones para aplicar los beneficios dispuestos por el Decreto Legislativo N.° 1488 y que, a su vez, hayan suscrito contratos de concesión que les habiliten a aplicar los beneficios dispuestos por el artículo 22 del Decreto Supremo N.° 059-96-PCM sobre esos mismos bienes (los bienes de la concesión), ¿pueden optar por aplicar cualquiera de los dos regímenes?, ¿pueden optar por no aplicar ninguno de los dos regímenes?
2. Respecto de las empresas que hayan suscrito contratos de concesión que les habiliten a aplicar los beneficios dispuestos por el artículo 22 del Decreto Supremo N.° 059-96-PCM sobre los bienes de la concesión y que, a su vez, hayan suscrito convenios de estabilidad jurídica que les impida aplicar los beneficios dispuestos por el Decreto Legislativo N.° 1488 sobre esos mismos bienes, ¿pueden renunciar al convenio de estabilidad jurídica y optar por aplicar los beneficios dispuestos por el Decreto Legislativo N.° 1488 sobre los bienes de la concesión?, ¿pueden renunciar al convenio de estabilidad jurídica y optar por no aplicar ninguno de los dos regímenes?
3. Respecto de cualquier empresa a la que resulte aplicable lo dispuesto por el Decreto Legislativo N.° 1488, ¿el método de depreciación para los bienes recogidos en los artículos 5, 7 y 8 del Decreto Legislativo N.° 1488 es el de "línea recta"?
4. Respecto de cualquier empresa a la que resulte aplicable lo dispuesto por el Decreto Legislativo N.° 1488, ¿el porcentaje de depreciación aplicado para los bienes recogidos en los artículos 5, 7 y 8 del Decreto Legislativo N.° 1488 debe ser determinado conforme a la vida útil del bien o independientemente de ella?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.° 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, LIR).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.° 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la LIR).



- Decreto Legislativo N.º 1488 que establece un régimen especial de depreciación y modifica plazos de depreciación, publicado el 10.5.2020, (en adelante, DL 1488).
- 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⁾.

ANÁLISIS:

1. El artículo 38 de la LIR señala 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 en dicha ley.

Agrega dicho artículo que 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.

Por su parte, el artículo 39 de la LIR establece que los edificios y construcciones se depreciarán a razón del cinco por ciento (5%) anual⁽²⁾.

A su vez, el artículo 40 de la LIR indica que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca su reglamento.

En ese sentido, el artículo 22 del Reglamento de la LIR fija los porcentajes anuales de depreciación para, entre otros, los equipos de procesamiento de datos, hasta un máximo de veinticinco por ciento (25%); los vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles), hasta un máximo de veinte por ciento (20%), y la maquinaria y equipo adquiridos a partir del 1.1.1991, hasta un máximo de diez por ciento (10%).

La normativa glosada regula el régimen ordinario o general de depreciación para efecto del Impuesto a la Renta.

2. Mediante el DL 1488 se establece, de manera excepcional y temporal, un régimen especial de depreciación para los contribuyentes del Régimen General del

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 párrafo de su artículo 19º y el artículo 22º.

² Utilizando el método de línea recta según señala el inciso a) del artículo 22 del Reglamento de la LIR.



impuesto a la renta, y se modifican los plazos de depreciación, a través del incremento de los porcentajes de esta, para determinados bienes, a fin de promover la inversión privada y otorgar mayor liquidez dada la coyuntura económica por efectos del COVID-19, conforme se indica en el artículo 1 del citado decreto. Así, el DL 1488 incluye las siguientes disposiciones:

a) En su Capítulo II, artículos 3, 4, 5 y 6, se regula el régimen especial de depreciación para los contribuyentes del Régimen General del Impuesto a la Renta, por el cual:

i. A partir del ejercicio gravable 2021, los edificios y las construcciones se depreciarán aplicando un porcentaje anual del veinte por ciento (20%) hasta su total depreciación, siempre que los bienes sean totalmente afectados a la producción de rentas gravadas de tercera categoría y cumplan con las siguientes condiciones:

- La construcción se hubiera iniciado a partir del 1 de enero de 2020.
- Hasta el 31 de diciembre de 2022 la construcción tuviera un avance de obra de por lo menos el ochenta por ciento (80%). Tratándose de construcciones que no hayan sido concluidas hasta el 31 de diciembre de 2022, se presume que el avance de obra a dicha fecha es menor al ochenta por ciento (80%), salvo que el contribuyente pruebe lo contrario.



Asimismo, se prevé que lo dispuesto en el párrafo anterior también pueda ser aplicado por los contribuyentes que, durante los años 2020, 2021 y 2022, adquieran en propiedad los bienes que cumplan las condiciones antes señaladas; no siendo de aplicación tales disposiciones cuando dichos bienes hayan sido construidos total o parcialmente antes del 1 de enero de 2020.

ii. A partir del ejercicio gravable 2021, los bienes que se señalan a continuación, adquiridos en los ejercicios 2020 y 2021, afectados a la producción de rentas gravadas, se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que resulte de la siguiente tabla, hasta su total depreciación:

	BIENES	PORCENTAJE ANUAL DE DEPRECIACIÓN HASTA UN MÁXIMO DE
1	Equipos de procesamiento de datos	50,0%
2	Maquinaria y equipo	20,0%
3	Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles), con tecnología EURO IV, Tier II y	33,3%

	EPA 2007 (a los que les es de aplicación lo previsto en el Decreto Supremo N° 010-2017-MINAM) ³ , empleados por empresas autorizadas que presten el servicio de transporte de personas y/o mercancías, en los ámbitos, provincial, regional y nacional.	
4	Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles) híbridos (con motor de embolo y motor eléctrico) o eléctricos (con motor eléctrico).	50,0%

b) En su Capítulo III, artículos 7 y 8, se modifica los plazos de depreciación aplicables al activo fijo de establecimientos de hospedaje, agencias de viaje y turismo, restaurantes y otros, mediante el incremento de los porcentajes de esta, a cuyo efecto se establece que:

i. Durante los ejercicios gravables 2021 y 2022, los edificios y construcciones que al 31 de diciembre de 2020 tengan un valor por depreciar se depreciarán a razón del veinte por ciento (20%) anual; disposición que será aplicable respecto de los edificios y construcciones a los que no les resulte de aplicación el régimen especial de depreciación descrito en el acápite a) de este numeral⁽⁴⁾.

ii. Durante los ejercicios gravables 2021 y 2022, los vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles) que sean parte del activo fijo afectado a la producción de las rentas de establecimientos de hospedaje, de agencias de viaje y turismo, o de restaurantes y servicios afines o del activo fijo afectado a la producción de rentas por espectáculos públicos culturales no deportivos; así como los vehículos habilitados para prestar servicios de transporte turístico, que al 31 de diciembre de 2020 tengan un valor por depreciar, se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje anual de depreciación hasta un máximo de 33,3%⁽⁵⁾:



Como se puede apreciar, el DL 1488 se constituye en una norma especial al establecer reglas (porcentajes de depreciación) que se diferencian de las que corresponden al régimen general u ordinario de depreciación que establece la LIR y su reglamento; reglas que se aplican respecto de determinados bienes y sectores, que tienen una finalidad específica y que son de aplicación temporal.

³ Publicado el 30.11.2017.

⁴ Según se indica en la exposición de motivos del DL 1488, de este modo, los referidos edificios y construcciones se depreciarán durante los ejercicios 2021 y 2022 con una tasa de veinte por ciento (20%) anual, siendo que transcurridos dichos ejercicios –de existir algún valor por depreciar– tales edificios y construcciones continuarán depreciándose a razón del cinco por ciento (5%) anual, tal como prevé el artículo 39 de la LIR.

⁵ Al igual que lo señalado en el acápite anterior, transcurridos los ejercicios 2021 y 2022 –de existir algún valor por depreciar– tales bienes continuarán depreciándose aplicando el porcentaje que resulte de la tabla prevista en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la LIR.

Cabe señalar que tanto el artículo 3 como el artículo 7 del DL 1488 establecen que los bienes comprendidos en la norma “se depreciarán” conforme a las disposiciones descritas previamente; expresión que evidencia que la regulación prevista en el citado decreto es imperativa -y no opcional- en tanto se cumplan las condiciones recogidas en las normas.

3. De otro lado, el segundo párrafo del artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones establece un régimen tributario especial aplicable a los bienes entregados en concesión por el Estado, según el cual 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%; agregando en el tercer párrafo del mismo artículo que, 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⁽⁶⁾.

Asimismo, de acuerdo con el cuarto párrafo del citado artículo, el tratamiento establecido en el segundo y tercer párrafos del artículo en mención se aplica a los activos intangibles de duración limitada derivados del derecho de uso sobre los activos transferidos al Estado; siendo que, para estos efectos, la tasa de amortización aplicable será igual a la tasa de depreciación establecida para el bien transferido al Estado.

4. En cuanto a la primera consulta, cuando se plantea el supuesto de empresas que cuenten con bienes que cumplan las condiciones para aplicar los beneficios dispuestos por el DL 1488 y que, a su vez, hayan suscrito contratos de concesión que les habiliten a aplicar los beneficios dispuestos por el artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones sobre esos mismos bienes (los bienes de la concesión), surgen dos posibilidades: que los bienes sean aquellos respecto de los cuales el DL 1488 ha creado un régimen especial de depreciación o aquellos otros cuyos porcentajes de depreciación han sido modificados por el citado decreto legislativo.

Respecto de ambos casos, cabe traer a colación el artículo 10 del DL 1488, el cual señala que los contribuyentes que, en aplicación de leyes especiales, gocen de porcentajes de depreciación mayores a los establecidos en este decreto legislativo, pueden aplicar esos porcentajes mayores.

Así, tenemos que el tratamiento variará en función de si el porcentaje de depreciación aplicable según el artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones es:

⁶ El artículo 8 del Reglamento de los beneficios tributarios para la inversión privada en obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, aprobado por Decreto Supremo N.º 132-97-EF, señala que 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 de la Ley de Concesiones; y que 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. Añade 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, pudiendo en este caso superar la tasa anual del 20% antes indicada; y que la opción deberá adoptarse en el ejercicio que los bienes materia de la concesión pasan a integrar el activo del concesionario.



- a) Mayor al que establece el DL 1488⁽⁷⁾, en cuyo caso el contribuyente puede optar por aplicar el porcentaje de depreciación previsto en este decreto o en el TUO de la Ley de Concesiones; ello en aplicación del artículo 10 del DL 1488.
- b) Menor al que establece el DL 1488, en cuyo caso el contribuyente debe aplicar el porcentaje de depreciación previsto en este decreto; ello debido a que, según fluye de sus disposiciones, esta norma ha dispuesto su aplicación en tanto resulte de ella un porcentaje de depreciación mayor. Al respecto, debe tenerse en cuenta que en su artículo 1 señala que su finalidad es promover la inversión privada y otorgar mayor liquidez dada la coyuntura económica por efectos del COVID-19; lo cual incluso se plasma en el precitado artículo 10, el cual permite aplicar porcentajes mayores previstos en leyes especiales, si estos son mayores a los contemplados en este decreto⁽⁸⁾.
5. Respecto de la segunda consulta referida a las empresas que hayan suscrito contratos de concesión que les habiliten a aplicar los beneficios dispuestos por el artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones sobre los bienes de la concesión y que, a su vez, hayan suscrito convenios de estabilidad jurídica que les impida aplicar los beneficios dispuestos por el DL 1488 sobre esos mismos bienes, se debe considerar que el artículo 12 de este decreto legislativo señala que lo previsto en dicha norma no es de aplicación a las inversiones que a la fecha de su publicación estuvieran comprendidas en los convenios de estabilidad jurídica suscritos al amparo de los Decretos Legislativos N.ºs 662 y 757 y en otros contratos suscritos con cláusulas de estabilidad tributaria, aun cuando respecto de dichas inversiones no haya iniciado el plazo de estabilidad; salvo la renuncia a dichos convenios o contratos⁽⁹⁾.

En ese sentido, aquellos contribuyentes que hayan suscrito convenios de estabilidad jurídica al amparo de los Decretos Legislativos N.ºs 662 y 757, u otros contratos con cláusulas de estabilidad tributaria, solo podrán gozar de los porcentajes de depreciación previstos en el DL 1488 si renuncian a dichos convenios o contratos.

Ahora bien, en los casos en que los contribuyentes renuncien a la estabilidad, si los bienes objeto de depreciación se encuentran comprendidos en el artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones, surge la interrogante acerca de si lo señalado

⁷ Que podrían ser tanto los porcentajes de depreciación previstos en el régimen especial de depreciación del Capítulo II, como los porcentajes especiales de depreciación contemplados en el Capítulo III del DL 1488.

⁸ A ello debe añadirse que el DL 1488 contiene una norma especial posterior a la norma especial del artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones. Sobre esto último, cabe indicar que en el Informe N.º 186-2016-SUNAT/5D0000 (disponible en el Portal SUNAT en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i186-2016.pdf>.) esta administración tributaria ha señalado que "el TUO de la Ley de Concesiones regula un tratamiento especial de depreciación y amortización vinculado a los bienes entregados en concesión por el Estado".

⁹ Subrayado nuestro.

en dicho artículo prevalece sobre lo dispuesto en el DL 1488; lo cual ha sido analizado en el numeral 4 del presente informe, sobre la base de lo cual se tiene que si el porcentaje de depreciación aplicable según el artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones resulta:

- a) Mayor al que establece el DL 1488, podrán optar por aplicar el porcentaje establecido en el referido artículo 22 o en el DL 1488.
 - b) Menor al que establece el DL 1488, deberán aplicar los porcentajes que señale este decreto.
6. Acerca de la tercera consulta, referida a si el método de depreciación para los bienes recogidos en los artículos 5, 7 y 8 del DL 1488 es el de "línea recta", cabe indicar que deben distinguirse dos supuestos distintos:
- a) Los bienes bajo el ámbito del régimen especial de depreciación, que son aquellos a que se refiere el artículo 5 del DL 1488: equipos de procesamiento de datos, maquinaria y equipo y vehículos de transporte terrestre.

En este régimen especial solo se ha previsto que la depreciación de edificios y construcciones a que alude el artículo 3 del DL1488 se realice bajo el método de línea recta, tal como dispone el inciso a) de su artículo 6; no habiéndose preceptuado algún otro método respecto de los demás bienes (contenidos en el artículo 5) sino únicamente un porcentaje anual máximo de depreciación, lo cual implica que los contribuyentes podrán utilizar cualquier método de depreciación, pudiendo deducir anualmente como máximo el monto que resulte de aplicar dicho porcentaje sobre el valor depreciable.

- b) Los bienes a los que resulta aplicable los porcentajes de depreciación a que se refieren los artículos 7 y 8 del DL 1488: edificios y construcciones y vehículos de transporte terrestre respectivamente.

Dado que en ambos casos nos encontramos frente a supuestos en los que solo se ha regulado el porcentaje de depreciación y sobre los que se aplica, en todo lo demás, las normas del régimen general, tenemos que:

- i. A los edificios y construcciones en el régimen ordinario se les aplica el método de línea recta, según lo dispuesto en el inciso a) del artículo 22 del Reglamento de la LIR, por lo que el mismo les resultará aplicable a los edificios y construcciones contenidos en el artículo 7 del DL 1488.
- ii. A los vehículos de transporte terrestre en el régimen ordinario de depreciación de la LIR y su reglamento se permite la utilización de cualquier método de depreciación por parte del contribuyente, con la única limitación de que el monto deducible resultante no exceda el tope máximo que prevé el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la LIR; por lo que los contribuyentes podrán aplicar sobre los bienes contenidos en el artículo



8 del DL 1488 no solo el método de línea recta sino cualquier otro con esa limitación.

7. Sobre la cuarta consulta referida a si la determinación del porcentaje de depreciación aplicado a los bienes recogidos en los artículos 5, 7 y 8 del DL 1488 se realiza conforme a la vida útil del bien o independientemente de ella, también se aprecian dos supuestos distintos:

- a) Los porcentajes de depreciación de los bienes contenidos en los artículos 5 y 8, constituyen los máximos deducibles anualmente; en ese sentido, operan como topes del monto deducible y, por ello, si producto del método de depreciación que hayan optado los contribuyentes resulte un monto mayor al importe que se genere por la aplicación de tales porcentajes, solo será deducible este último. Por consiguiente, tales porcentajes máximos de depreciación no se determinan en función a la vida útil de los bienes a los que les resulte aplicables.
- b) El porcentaje de depreciación de los bienes contenidos en el artículo 7 del veinte (20%) por año, al aplicarse mediante el método de línea recta implicará que se deprecie en un período de cinco (5) años, independientemente de que su vida útil sea mayor o menor; en ese sentido, el referido porcentaje no se determina conforme a la vida útil del bien al que le resulta aplicable.



Conforme se aprecia, los porcentajes señalados en los acápite a) y b) no se determinan conforme a la vida útil de los bienes a los cuales resultan aplicables.

CONCLUSIONES:

1. Las empresas que cuenten con bienes que cumplan las condiciones para aplicar los beneficios dispuestos por el DL 1488 y que, a su vez, hayan suscrito contratos de concesión que les habiliten a aplicar los beneficios dispuestos por el artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones sobre esos mismos bienes si el porcentaje de depreciación aplicable según el artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones resulta:
 - a) Mayor al que establece el DL 1488, podrán optar por aplicar el porcentaje establecido en el referido artículo 22 o en el DL 1488.
 - b) Menor al que establece el DL 1488, deberán aplicar los porcentajes que señale el DL 1488.
2. Aquellos contribuyentes que hayan suscrito convenios de estabilidad jurídica al amparo de los Decretos Legislativos N^{os} 662 y 757 y otros contratos suscritos con cláusulas de estabilidad tributaria solo podrán gozar de los porcentajes de depreciación previstos en el DL 1488 si renuncian a dichos convenios o contratos.

En los casos en que los contribuyentes renuncien a la estabilidad, si los bienes objeto de depreciación se encuentran comprendidos en el artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones, a tales contribuyentes les resulta de aplicación el tratamiento señalado en la conclusión anterior.

3. Las empresas a las que resulte aplicable el DL 1488 respecto de los bienes contenidos en:
 - a) Los artículos 5 u 8 del DL 1488, podrán utilizar cualquier método de depreciación, con la única limitación de que solo será deducible el monto que resulte de aplicar el porcentaje máximo de depreciación anual señalado en dichos artículos sobre el valor depreciable.
 - b) El artículo 7 del DL 1488, deben utilizar el método de depreciación de línea recta.
4. La determinación de los porcentajes de depreciación aplicado a los bienes recogidos en los artículos 5, 7 y 8 del DL 1488, no se realiza sobre la vida útil de los bienes sobre los que se aplican.

Lima, 31 de julio de 2020.



ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

elc/
CT00123-2020 a CT00128-2020
IMPUESTO A LA RENTA – Depreciación