

INFORME N.º 070-2020-SUNAT/7T0000

MATERIA:

En relación con la empresa que adquiere un inmueble constituido por terreno más edificación, con la intención de demolerla a efectos de construir una nueva edificación que será utilizada como su activo fijo, se consulta si, para fines del impuesto a la renta, en la determinación de su renta neta, debe deducirse la parte del valor de adquisición atribuible a la edificación a demoler en el ejercicio en que se concluya la demolición.

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, "LIR").

ANÁLISIS:

1. El artículo 37 de la LIR dispone 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 expresamente prohibida por esta ley, y que en consecuencia son deducibles los conceptos que en los incisos de dicho artículo se mencionan⁽¹⁾.

Tal es el caso de su inciso f), el cual alude a que son deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Al respecto, el artículo 38 de la LIR prevé 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 esta ley; y que cuando los bienes del activo fijo solo se afecten parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente.

Además, el artículo 43 de la LIR establece que los bienes depreciables, excepto inmuebles, que queden obsoletos o fuera de uso, podrán, a opción del contribuyente, depreciarse anualmente hasta extinguir su costo o darse

¹ Añade el citado artículo en su último párrafo que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros.



de baja, por el valor aún no depreciado a la fecha del desuso, debidamente comprobado.

De las normas citadas fluye que:



- a) En general, el artículo 37° de la LIR consagra el "principio de causalidad" por el cual todos los gastos necesarios para la generación y mantenimiento de la fuente de rentas de tercera categoría gravadas con el impuesto son deducibles de la renta bruta, salvo cuando se haya previsto límites a la deducibilidad o se prohíba expresamente. Este principio tiene implícito que los gastos sean necesarios, entendiéndose al mismo bajo los criterios, entre otros, de normalidad y razonabilidad⁽²⁾.
- b) Además, debe entenderse la deducibilidad de tales gastos bajo una concepción amplia⁽³⁾; considerando que el gasto es deducible incluso si no se llega a generar rentas, pues lo que importa no es la efectividad sino su potencialidad⁽⁴⁾; y que la lista de los conceptos deducibles para efecto de determinar la renta neta que dicho artículo contiene no es una lista taxativa, sino que esta resulta enunciativa⁽⁵⁾.
- c) El artículo 37° de la LIR no solo comprende la deducción de gastos, sino también pérdidas⁽⁶⁾ y provisiones contables y en rigor, todo lo que constituyen deducciones para fines de la determinación de la renta neta de tercera categoría⁽⁷⁾.

² Informe N.° 023-2014-SUNAT/4B0000 (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i023-2014.pdf>).

³ Informe N.° 026-2014-SUNAT/5D0000 (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i026-2014-5D0000.pdf>).

En dicho informe se indica que el Tribunal Fiscal ha señalado que el principio de causalidad "es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio, pues permite las sustracciones de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa".

⁴ Informe N.° 026-2014-SUNAT/5D0000.

⁵ Oficio N.° 200-2013-SUNAT/200000 (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/o200-2013.pdf>).

⁶ Por ejemplo, las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente.

Nótese que según el párrafo 4.69 del Marco Conceptual para la Información Financiera, oficializado mediante la Resolución N.° 003-2019-EF/30 del Consejo Normativo de Contabilidad, publicada el 21.9.2019, "Gastos son disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio."

⁷ Resolución del Tribunal Fiscal N.° 17929-3-2013 (disponible en el siguiente enlace: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/3/2013_3_17929.pdf).

- d) Son deducibles de la renta bruta las depreciaciones por desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría.
- e) Los bienes depreciables, excepto inmuebles, que queden obsoletos o fuera de uso, podrán, a opción del contribuyente, depreciarse anualmente hasta extinguir su costo o darse de baja, por el valor aún no depreciado a la fecha del desuso, debidamente comprobado.



Nótese que las depreciaciones aludidas en el literal d) precedente suponen la existencia de bienes del activo fijo que se utilicen en actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, lo cual no ocurre en el supuesto bajo análisis, por cuanto este se refiere a la empresa que adquiere un inmueble constituido por terreno más edificación, con la intención de demolerla, por lo que dicha edificación no será utilizada en actividades productoras de tales rentas.

Asimismo, debe señalarse que el tratamiento tributario a que se refiere el literal e) precedente no es aplicable al supuesto bajo análisis, por cuanto dicho tratamiento no aplica al caso de inmuebles, que es precisamente el caso del aludido supuesto.

2. Ahora bien, resta dilucidar si el supuesto en cuestión constituiría un gasto deducible al amparo del principio de causalidad consagrado en el artículo 37 de la LIR.

Para ello, resulta necesario acudir a las disposiciones de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N.º 16 – Propiedades, Planta y Equipo⁽⁸⁾.

Al respecto, el párrafo 7 de la NIC N.º 16 dispone que el coste de un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y solo si:

- (a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y
- (b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

Asimismo, los literales (a) y (b) del párrafo 16 de la NIC N.º 16 señalan que el costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende:

⁸ NIC oficializada en el Perú mediante la Resolución N.º 003-2019-EF/30.

- (a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio.
- (b) Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.



Ahora bien, el párrafo 58 de la referida NIC prevé que los terrenos y los edificios son activos separados, y se contabilizarán por separado, incluso si han sido adquiridos de forma conjunta; y que, con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida útil ilimitada, y por tanto no se deprecian.

Por su parte, el párrafo 67 de la NIC N.º 16 señala que el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas:

- (a) por su disposición; o
- (b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.

De otro lado, el párrafo 68 de la NIC en mención señala que la pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas.

De lo expuesto en los párrafos precedentes se tiene que:

- a) Los terrenos y los edificios son activos separados, que se contabilizan por separado, incluso si se adquieren de forma conjunta.
- b) El importe en libros de un activo se dará de baja en cuentas cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.
- c) La pérdida surgida al dar de baja un activo se incluye en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas.

En ese sentido, se puede afirmar que en el caso de la empresa que adquiere un inmueble constituido por terreno más edificación, con la intención de demolerla a efectos de construir una nueva edificación que será utilizada como su activo fijo, aquella edificación constituye un activo distinto del terreno sobre el cual yace, y que cuando se da de baja dicho

activo en razón de su demolición que genera una pérdida total irrecuperable e irreversible⁹), esta incide en el resultado del periodo cuando se produzca dicha baja en cuentas.

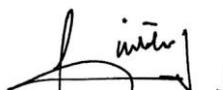
Ahora bien, toda vez que dicha demolición es necesaria para construir la nueva edificación que será utilizada como activo fijo de la aludida empresa, se puede afirmar que con ello es probable que dicha empresa obtenga beneficios económicos futuros derivados de este, por lo que se puede afirmar que la aludida demolición se vincula (indirectamente) con la generación de renta y el mantenimiento de su fuente, y por ende, la pérdida originada por la demolición en cuestión cumple con el principio de causalidad.

En consecuencia, para fines del impuesto a la renta, la empresa que adquiere un inmueble constituido por terreno más edificación, con la intención de demolerla a efectos de construir una nueva edificación que será utilizada como su activo fijo, en la determinación de su renta neta, debe deducir la pérdida constituida por la parte del valor de adquisición atribuible a la edificación a demoler en el ejercicio en sea dada de baja a consecuencia de su demolición.

CONCLUSIÓN:

Para fines del impuesto a la renta, la empresa que adquiere un inmueble constituido por terreno más edificación, con la intención de demolerla a efectos de construir una nueva edificación que será utilizada como su activo fijo, en la determinación de su renta neta, debe deducir la pérdida constituida por la parte del valor de adquisición atribuible a la edificación a demoler en el ejercicio en sea dada de baja a consecuencia de su demolición.

Lima, 21 de agosto de 2020.



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

ncf
CT0071-2018
IMPUESTO A LA RENTA – Deducción de pérdidas por demolición de edificaciones

⁹ Referida a la parte del valor de adquisición atribuible a la edificación.