

INFORME N.º 151-2020-SUNAT/7T0000

MATERIA:

En relación con las normas sobre depreciación contenidas en el Decreto Legislativo N.º 1488 se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Resulta aplicable el tratamiento descrito en el Informe N.º 057-2020-SUNAT/7T0000 sobre los bienes de la concesión que se contabilizan como un activo intangible por derecho de uso, cuya amortización haya iniciado en el 2020 a efecto que se les pueda aplicar las tasas de depreciación previstas en dicho decreto legislativo?
2. Tratándose de los bienes comprendidos en el artículo 5 ¿es posible deducir el monto que resulte de la aplicación de una tasa de depreciación inferior a la tasa máxima anual prevista para tales bienes? Por ejemplo, si el porcentaje anual de depreciación máximo para equipos de procesamiento de datos es del 50%, se podría deducir el monto que resulte de la aplicación de una tasa anual del 30%.

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).
- 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 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⁾.

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 19 y el artículo 22.



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 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 adquirido 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 impuesto a la renta, y se modifican los plazos de depreciación, a través del incremento de los porcentajes de esta, para determinados bienes⁽³⁾,

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

³ 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

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.

En ese orden de ideas en el Informe N.º 057-2020-SUNAT/7T0000⁽⁴⁾ se señaló que: “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. De otro lado, el segundo párrafo del artículo 22 del TUE 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



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 equipos de procesamiento de datos, maquinaria y equipo y vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles) con tecnología EURO IV, Tier II y EPA 2007 (a los que les es de aplicación lo previsto en el Decreto Supremo N.º 010-2017-MINAM), empleados por empresas autorizadas que presten el servicio de transporte de personas y/o mercancías, en los ámbitos, provincial, regional y nacional e híbridos (con motor de embolo y motor eléctrico) o eléctricos (con motor eléctrico), 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 tabla consignada en el artículo 5, hasta su total depreciación.
- 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.
 - 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%.

⁴ Disponible en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i057-2020-7T0000.pdf>

íntegramente dichos bienes durante el período que reste para el vencimiento del plazo de la concesión, aplicando para tal efecto el método lineal⁽⁵⁾.

Asimismo, de acuerdo con el cuarto párrafo del citado artículo⁽⁶⁾, 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. A su vez, en el citado Informe N.º 057-2020-SUNAT/7T0000 se ha llegado, entre otras, a las siguientes 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:

- i. Mayor al que establece el DL 1488, podrán optar por aplicar el porcentaje establecido en el referido artículo 22 o en el DL 1488.*
- ii. 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



⁵ 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.

⁶ Incorporado por la Ley N.º 27156 publicada el 17.7.1999.

22 del TUO de la Ley de Concesiones, a tales contribuyentes les resulta de aplicación el tratamiento señalado en la conclusión anterior.”

5. Teniendo en cuenta que el régimen tributario que prevé el artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones abarca no solo la deducción acelerada de la depreciación de los bienes materia de la concesión, sino también de la amortización correspondiente a los activos intangibles de duración limitada derivadas del derecho de uso sobre los activos transferidos al Estado, a diferencia del DL 1488 que establece un régimen especial de depreciación; para absolver la primera consulta referida a la posibilidad de aplicar los plazos previstos para la depreciación en el DL 1488 a la amortización de los activos intangibles de duración limitada derivadas del derecho de uso sobre los activos transferidos al Estado debe determinarse si cabe que una norma que regula la deducción de la depreciación puede aplicarse también a la amortización de activos intangibles de duración limitada.

Al respecto, cabe señalar que si bien las normas que regulan el Impuesto a la Renta no definen qué se entiende por depreciación ni por amortización, de ellas fluye una clara diferencia: la depreciación se deduce respecto de activos fijos según el artículo 38 de la LIR⁽⁷⁾ y la amortización se deduce respecto de activos que califiquen como intangibles de duración limitada según el inciso g) del artículo 44 de la LIR⁽⁸⁾⁽⁹⁾; siendo que el artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones ha establecido un tratamiento especial para la deducción de ambos conceptos tal como se indicó en el Informe N.º 186-2016-SUNAT/5D0000⁽¹⁰⁾.

Adicionalmente, cabe mencionar que en el Informe N.º 035-2007-SUNAT/2B0000⁽¹¹⁾ se ha llegado a la misma conclusión cuando se señala que

- ⁷ Tal como se ha señalado en el numeral 1 del presente informe.
- ⁸ El cual dispone 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, pero que el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, puede ser considerado como gasto en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez años.
- ⁹ Lo cual también ha sido reconocido por el Tribunal Fiscal en la RTF N.º 05732-5-2003, en la cual indica lo siguiente: “A diferencia de los bienes del activo fijo tangible, donde la legislación del Impuesto a la Renta prevé su depreciación como una forma de recuperar la pérdida de valor del bien, en el caso de bienes intangibles (aquellos de naturaleza inmaterial) el tratamiento es distinto pues en principio no se permite su deducción. No obstante, la ley establece excepciones para determinados intangibles, que pueden ser deducidos a opción del contribuyente como gasto o amortizados, siempre que: i) sean de duración limitada por ley o por su naturaleza, y que ii) sean comprados de terceros, no aportados”.
- ¹⁰ Al señalar que: “se tiene 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, que es excluyente de las disposiciones del régimen ordinario previsto por la LIR en lo que se opongan a lo establecido en dicho TUO”. Disponible en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i186-2016.pdf>
- ¹¹ Disponible en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i0352007.htm>

“el concepto de activo fijo no comprende a los activos intangibles, sino únicamente a activos de carácter tangible”, sustentándose en el hecho que, “el Diccionario para Contadores de Kohler define al “activo fijo” como “activo tangible que se tiene por los servicios que presta en la producción de bienes y servicios; cualquier elemento de una planta” y a que “dicho texto indica que en las categorías usuales del activo fijo se excluyen generalmente el crédito mercantil; las patentes y marcas, y otros intangibles”.

En este orden de ideas, al ser la depreciación y amortización conceptos diferentes y teniendo en cuenta la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario⁽¹²⁾ establece que en vía de interpretación no podrá extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley, no cabe entender que la regulación contenida en el DL 1488 resulte aplicable a la amortización de los bienes de la concesión que se contabilizan como un activo intangible por derecho de uso a los que resulte aplicable el tratamiento previsto en el artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones⁽¹³⁾.

6. Respecto de la segunda consulta, referida a la posibilidad de deducir un porcentaje menor de depreciación anual que el consignado en el artículo 5 del DL 1488 teniendo en cuenta que los porcentajes consignados en dicha norma son topes máximos, en el Informe N.º 057-2020-SUNAT/7T0000 se ha indicado que: *“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”.*

Como se aprecia, al establecer topes máximos el referido artículo no se obliga a deducir el monto que resulte de aplicar el porcentaje en él señalado, por lo que se puede deducir la depreciación considerando porcentajes menores que los previstos en el artículo 5 del DL 1488.

CONCLUSIONES:

1. El tratamiento descrito en el Informe N.º 057-2020-SUNAT/7T0000 no resulta aplicable sobre los bienes de la concesión que se contabilizan como un activo intangible por derecho de uso, de modo tal que dichos bienes de la concesión

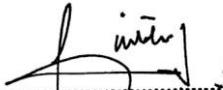
¹² Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias.

¹³ Nótese que esta conclusión se corrobora con el hecho que para que el tratamiento otorgado a la depreciación de los bienes de la concesión por el referido artículo 22 se extendiera a la amortización de los activos intangibles de duración limitada derivados del derecho de uso sobre los activos transferidos al Estado, hubo la necesidad de hacerlo expresamente mediante la Ley N.º 27156.

cuya amortización haya iniciado en el 2020, no serán susceptibles de acogerse a los porcentajes de depreciación previstos en el DL 1488.

2. Tratándose de los bienes comprendidos en el artículo 5 del DL 1488 es posible deducir un monto menor de aquel que resulte de aplicar los porcentajes de depreciación máximos previstos para tales bienes.

Lima, 30 de diciembre de 2020.



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

elc/

CT00428-2020

CT00429-2020

CT00430-2020

CT00433-2020

IMPUESTO A LA RENTA – Depreciación