

INFORME N.º 048-2021-SUNAT/7T0000

MATERIA:

Acerca de las normas sobre depreciación contenidas en el Decreto Legislativo N.º 1488 se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Qué debemos entender por costos posteriores para fines de aplicar lo dispuesto en el Régimen especial previsto en el artículo 4 de dicho decreto legislativo? ¿Se encontrarían comprendidos las mejoras a las edificaciones y los mantenimientos mayores (por ejemplo, overhauls) que califiquen como costos posteriores según la normativa contable?
2. ¿Las mejoras posteriores incurridas en las embarcaciones y/o buques podrán acogerse a Régimen Especial?

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 y norma modificatoria (en adelante, DL 1488).

ANÁLISIS:

1. 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, disponiendo menores plazos de depreciación a través del incremento de los porcentajes de ésta, 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.

En el artículo 3 del referido decreto se señala que, a partir del ejercicio gravable 2021, los edificios y las construcciones se podrán depreciar aplicando un porcentaje anual del veinte por ciento (20%) hasta su total depreciación, siempre que los bienes sean destinados exclusivamente al desarrollo empresarial y cumplan con las siguientes condiciones:



- a) La construcción se hubiera iniciado a partir del 1 de enero de 2020.
- b) 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.

A su vez, el artículo 4 del DL 1488 señala que, tratándose de costos posteriores que reúnan las condiciones antes señaladas, la depreciación se computa de manera separada respecto de la que corresponda a los edificios y las construcciones a los que se hubieran incorporado; lo cual implica la posibilidad de acoger al régimen especial de depreciación que este decreto legislativo prevé, costos posteriores incorporados a edificios y construcciones que no reúnan los requisitos señalados en su artículo 3, siempre que los costos posteriores sí los cumplan⁽¹⁾.

- 2. Con relación a la primera pregunta, cabe señalar que el DL 1488 no ha definido lo que debe entenderse por costos posteriores; por lo que en virtud de lo dispuesto en el artículo 11 del referido decreto legislativo, para efecto de este son de aplicación las normas contenidas en la LIR y en su Reglamento en cuanto no se opongan a las normas previstas en el DL 1488.

Así tenemos que, refiriéndose al costo computable de bienes enajenados, el artículo 20 de la LIR señala que se entenderá por este al costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo con las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda.

Por su parte, conforme al acápite ii del inciso a) del artículo 41 de la LIR -que regula el cálculo de la depreciación- se entiende por costos posteriores a los costos incurridos respecto de un bien que ha sido afectado a la generación de rentas gravadas y que, de conformidad con lo dispuesto en las normas contables, se deban reconocer como costo.

¹ De modo tal que la depreciación de los edificios y construcciones a los que los referidos costos posteriores se incorporen se computará de manera separada a la de estos últimos, manteniendo las condiciones y características del régimen con el que se venían depreciando.



Sobre el particular, es pertinente indicar que, de acuerdo con la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 1112⁽²⁾ que modificó los artículos 20 y 41 antes mencionados para reemplazar el término de mejoras por el de costos posteriores, la modificación obedeció al hecho que este último era el término que empleaba la NIC 16 – Inmuebles, maquinaria y equipo, lo cual denota el carácter contable de este concepto.

De las normas glosadas se aprecia que, los costos posteriores que integran el costo computable de bienes enajenados son aquellos que califiquen como tales según las normas contables⁽³⁾ y que en caso dichos bienes sean activos depreciables, para efecto del cálculo de la depreciación, se les considerara como costos posteriores si son costos incurridos respecto de un bien que ha sido afectado a la generación de rentas gravadas; todo lo cual, al amparo del artículo 11 del DL 1488, resulta aplicable respecto de lo dispuesto en el artículo 4 de dicho decreto legislativo.

3. De otro lado, respecto al alcance de lo previsto en el artículo 4 del DL 1488, cabe indicar que en la exposición de motivos de dicho decreto, al referirse al artículo en mención, se señala que: *“Por otro lado, se propone que, tratándose de costos posteriores de edificios y construcciones sujetos al beneficio que reúnan las condiciones que se describen en el primer párrafo de este numeral, la depreciación se compute de manera separada respecto de la que corresponda a los edificios y las construcciones a las que se hubieran incorporado”*⁽⁴⁾.

En el mismo sentido, la Segunda Disposición Complementaria Final de la Ley N.º 31107⁽⁵⁾ señala que aquellos contribuyentes que opten por depreciar los costos posteriores a que se refiere el artículo 4 del DL 1488 aplicando el veinte por ciento (20%) anual de depreciación previsto en el artículo 3 de aquel (el cual corresponde a edificios y construcciones) aplicarán dicho porcentaje hasta la total depreciación de aquellos; lo cual evidencia que el artículo 4 solo se refiere a costos posteriores de edificios y construcciones.

Por consiguiente, los costos posteriores a los que se aplica el artículo 4 del DL 1488 solo son aquellos incurridos respecto de edificios y construcciones que han sido afectados a la generación de rentas gravadas y que, de

² Publicado el 29.6.2012.

³ Al respecto, conforme a lo previsto en la NIC 16, para el reconocimiento como costos posteriores se debe tener: 1) un costo diferente al derivado del mantenimiento periódico del bien propiedad, planta o equipo y 2) debe cumplir con los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 7 de la NIC.

⁴ Subrayado nuestro.

⁵ Publicada el 31.12.2020.



conformidad con lo dispuesto en las normas contables, se deban reconocer como costo.

En ese sentido, lo previsto en el artículo 4 del DL 1488 es aplicable a las mejoras y mantenimientos mayores que califiquen como costos posteriores de acuerdo con la normativa contable, siempre que cumplan con lo señalado en el párrafo anterior.

Ahora bien, respecto al overhaul (mantenimiento cero horas), en la medida que se trate de un tipo de mantenimiento industrial efectuado en un equipo⁽⁶⁾(7), aun si contablemente calificase como un costo posterior no le resultaría de aplicación lo dispuesto en el artículo 4 del DL 1488, en la medida que, como se ha concluido previamente, este se circunscribe a costos posteriores incurridos respecto de bienes que califican como edificio o construcción.

4. Respecto de la segunda consulta debe mencionarse que en el Informe N.º 115-2020-SUNAT/7T0000⁽⁸⁾ esta administración tributaria ha señalado que las embarcaciones y los buques no se encuentran comprendidos en el término “edificios y construcciones” contenido en el artículo 3 del Decreto Legislativo N.º 1488.

Por consiguiente, las mejoras posteriores (entendidas como costos posteriores) referidas a este tipo de activos no habrían sido incurridos respecto de edificios y construcciones y, por lo tanto, no les resultaría de aplicación el artículo 4 del DL 1488, que es el único que establece un tratamiento especial respecto de la depreciación de costos posteriores.

CONCLUSIONES:

Respecto de las normas sobre depreciación contenidas en el Decreto Legislativo N.º 1488:

⁶ Lorenzo Sanzol define al overhaul como “*el conjunto de tareas cuyo objetivo es revisar los equipos a intervalos programados bien antes de que aparezca ningún fallo, bien cuando la fiabilidad del equipo ha disminuido apreciablemente de manera que resulta arriesgado hacer previsiones sobre su capacidad productiva. Dicha revisión consiste en dejar el equipo a “cero horas” de funcionamiento, es decir, como si el equipo fuera nuevo. En estas revisiones se sustituyen o se reparan todos los elementos sometidos a desgaste. Se pretende asegurar, con gran probabilidad, un tiempo de buen funcionamiento fijado de antemano*”. (SANZOL IRIBAREN, Lorenzo, “*Implantación de plan de mantenimiento TPM en planta de cogeneración*” trabajo para titulación como Ingeniero Técnico Industrial Mecánico en la Escuela Técnica Superior de Ingenieros Industriales y Telecomunicaciones de Navarra. 2010. Pág. 11, disponible en <https://academica-e.unavarra.es/bitstream/handle/2454/2049/577191.pdf?sequence=1&isAllowed=y>)

⁷ En el mismo sentido, en el numeral 4.1 de la Norma Técnica Complementaria N.º 003-2014 aprobada por la Resolución Directoral N.º 074-2014-MTC/12, publicada el 18.3.2014, se hace referencia al overhaul como el mantenimiento realizado en aeronaves.

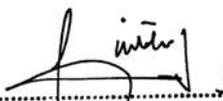
⁸ Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i115-2020-7T0000.pdf>

1. Para aplicar lo dispuesto en el artículo 4 de dicho decreto legislativo, debe entenderse como costos posteriores a aquellos que califiquen como tales de acuerdo con las normas contables y que hayan sido incurridos respecto de edificios y construcciones que han sido afectados a la generación de rentas gravadas.

Lo previsto en el artículo 4 del DL 1488 es aplicable a las mejoras y mantenimientos mayores efectuados en edificios y construcciones, siempre que califiquen como costos posteriores de acuerdo con la normativa contable.

2. Las mejoras posteriores (entendidas como costos posteriores) incurridas en embarcaciones y/o buques no pueden acogerse al régimen especial previsto en el artículo 4 del DL 1488 en la medida que se trata de activos que no califican como edificios y construcciones.

Lima, 25 de mayo de 2021



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

elc/
CT00384-2020
CT00385-2020
IMPUESTO A LA RENTA – Depreciación – Decreto Legislativo 1488