

INFORME N.º 000029-2022-SUNAT/7T0000

ASUNTO : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

LUGAR : Lima, 28 de abril de 2022

MATERIA:

En relación con los métodos de depreciación contenidos en el artículo 22 del 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 Decreto Supremo N.º 059-96-PCM, se consulta lo siguiente:

1. ¿Es de aplicación el requisito establecido en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, referido a la necesidad de contar con el registro contable de la depreciación?
2. ¿Cambiaría la respuesta el hecho de que en aplicación de normas exclusivamente contables el contribuyente hubiese modificado la forma de realizar su registro de la depreciación o haya dejado de registrarla?

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").
- Texto Único Ordenado de las normas con rango de ley que regulan la entrega en concesiones 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 la Ley de Concesiones").
- Reglamento de los beneficios tributarios contenidos en los artículos 21 y 22 del 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, reglamento que fue aprobado por el Decreto Supremo N.º 132-97-EF, publicado el 27.10.1997 (en adelante, “Reglamento del TUO de la Ley de Concesiones”).

ANÁLISIS:

1. En cuanto a la primera pregunta, de acuerdo con lo previsto en el inciso f) del artículo 37 de la LIR, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta 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 de la LIR.

Asimismo, el segundo párrafo del artículo 38 de la citada ley prevé que las depreciaciones se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en las normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.

Al respecto, el segundo párrafo del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la LIR dispone que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la tabla a que se refiere dicho inciso para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

Como fluye de las normas citadas, tratándose de bienes del activo fijo a que se refiere la tabla contenida en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la LIR, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de tales bienes son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría; siendo que para que tales depreciaciones puedan ser aceptadas tributariamente deben encontrarse contabilizadas dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, y no exceder el porcentaje máximo establecido para el efecto en dicha tabla.

Nótese que el requisito de la contabilización dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables a que se refiere el párrafo anterior aplica tratándose de bienes del activo fijo a los que les corresponda el porcentaje máximo establecido en la tabla contenida en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la LIR.

De otro lado, el artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones dispone que el concesionario podrá depreciar anualmente los bienes materia de la concesión de acuerdo a su vida útil, no pudiendo exceder en este caso la tasa anual de 20%; y 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.



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
28/04/2022 11:26:48



Al respecto, el primer párrafo del artículo 8 del Reglamento del TUO de la Ley de Concesiones establece 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.

El segundo párrafo de dicho artículo 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.

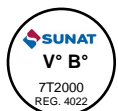
Sobre el particular, el artículo 9 del referido reglamento señala que, para el ejercicio de la opción a que se contrae el segundo párrafo del artículo 8 antes citado, bastará que el concesionario lo comunique a la SUNAT dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta; y que la opción así ejercida registrará para la depreciación de los bienes adquiridos en el ejercicio al que corresponde la referida declaración jurada.

Como fluye de las normas citadas, de acuerdo con el régimen tributario vinculado a los bienes materia de concesión que pasan a integrar los activos fijos del concesionario, a elección de este, tales bienes pueden ser depreciados de la siguiente manera:

- a) Bajo el método de línea recta y de acuerdo con su vida útil, en cuyo caso no podrá exceder la tasa anual del 20%; siendo que cuando la vida útil difiera de la establecida en la legislación del impuesto a la renta, se requerirá de un informe técnico dictaminado por profesional competente o por el organismo técnico competente.
- b) Bajo el método de línea recta, pero por el periodo que reste para el vencimiento del plazo de la concesión o de su renovación, pudiendo superar la tasa anual del 20%.

Cabe indicar que en el Informe N.º 186-2016-SUNAT/5D0000 se ha señalado que el TUO de la Ley de Concesiones regula un tratamiento especial de depreciación vinculado a los bienes entregados en concesión por el Estado, que es excluyente de las disposiciones del régimen ordinario previsto por la legislación del impuesto a la renta en lo que se opongan a lo establecido en dicho TUO.

En ese sentido, toda vez que el artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones establece un régimen tributario especial respecto de los bienes materia de



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
28/04/2022 11:26:48



concesión que pasan a integrar los activos fijos del concesionario, que no están sujetos al porcentaje máximo de depreciación establecido en la tabla contenida en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la LIR; el requisito de la contabilización no es de aplicación tratándose de los métodos de depreciación contenidos en el referido artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones⁽¹⁾.

2. En relación con la segunda consulta, considerando que, como se ha señalado en el numeral precedente, el requisito de la contabilización dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables a que se refiere el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la LIR no es de aplicación tratándose de los métodos de depreciación contenidos en el artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones, la respuesta a la pregunta anterior no cambiaría si es que en aplicación de normas exclusivamente contables el contribuyente hubiese modificado la forma de realizar su registro de la depreciación o haya dejado de registrarla.

CONCLUSIÓN:

En relación con los métodos de depreciación contenidos en el artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones:

1. No es de aplicación el requisito establecido en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la LIR, referido a la necesidad de contar con el registro contable de la depreciación.
2. Lo señalado en el numeral anterior no cambiaría si es que en aplicación de normas exclusivamente contables el contribuyente hubiese modificado la forma de realizar su registro de la depreciación o haya dejado de registrarla.

ncf
 CT00148-2021
 CT00149-2021
 IMPUESTO A LA RENTA - Depreciación

¹ Cabe señalar que la exigencia de que se contabilice la depreciación prevista en un régimen especial, cuando el porcentaje aplicable resulte mayor al establecido en función a la vida útil del activo, haría inviable la deducción de la mayor depreciación; lo cual también ha sido reconocido en la Exposición de Motivos del Decreto Supremo N.º 271-2021-EF que aprueba las normas reglamentarias del Decreto Legislativo N.º 1488 que establece un régimen especial de depreciación y modifica plazos de depreciación.

