

INFORME N.º 043-2013-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Tratándose de centros comerciales adquiridos a través de operaciones de arrendamiento financiero, respecto de los cuales se opta por la tasa de depreciación máxima anual que excepcionalmente permite el segundo párrafo del artículo 18º del Decreto Legislativo N.º 299, se consulta lo siguiente:

1. Si la depreciación de tales centros comerciales debe comenzar a computarse desde el momento en que se inicia su explotación, aun cuando ello ocurra en una fecha anterior a la oportunidad en que el cronograma de pagos de cuotas del contrato de arrendamiento financiero comience a ser exigible.
2. Si el centro comercial contiene unidades inmobiliarias cuya construcción culmina en distintos momentos, por lo que unas comienzan a ser utilizadas en la generación de rentas gravadas al momento de la apertura del centro comercial, mientras las demás empiezan a ser utilizadas con posterioridad, ¿la depreciación de estas últimas debe computarse a partir de su utilización y el plazo de depreciación debe ser el plazo del contrato de arrendamiento financiero?

BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N.º 299 - Ley de Arrendamiento Financiero, publicado el 29.7.1984, y normas modificatorias.
- 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, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- 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).

ANÁLISIS:

1. El artículo 18º del Decreto Legislativo N.º 299 establece que, para efectos tributarios, los bienes objeto de arrendamiento financiero se consideran activo fijo del arrendatario y se registrarán contablemente de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad. Añade que la depreciación se efectuará conforme a lo establecido en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Agrega dicho artículo que, excepcionalmente, se podrá aplicar como tasa de depreciación máxima anual aquella que se determine de manera lineal en

función a la cantidad de años que comprende el contrato, siempre que este reúna las siguientes características:

- a) Su objeto exclusivo debe consistir en la cesión en uso de bienes muebles o inmuebles, que cumplan con el requisito de ser considerados costo o gasto para efectos del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.
- b) El arrendatario debe utilizar los bienes arrendados exclusivamente en el desarrollo de su actividad empresarial.
- c) Su duración mínima ha de ser de dos (2) o de cinco (5) años, según tengan por objeto bienes muebles o inmuebles, respectivamente. Este plazo podrá ser variado por decreto supremo.
- d) La opción de compra sólo podrá ser ejercitada al término del contrato.

Asimismo, dicho artículo prevé que si en el transcurso del contrato se incumpliera con alguno de los requisitos señalados en el párrafo anterior, el arrendatario deberá rectificar sus declaraciones juradas anuales del Impuesto a la Renta y reintegrar el impuesto correspondiente más el interés moratorio, sin sanciones. La resolución del contrato por falta de pago no originará la obligación de reintegrar el impuesto ni rectificar las declaraciones juradas antes mencionadas.

2. De la norma antes citada se tiene que, en el caso de bienes objeto de un contrato de arrendamiento financiero, el arrendatario deberá considerarlos como activo fijo y computar su depreciación:

- a) Según el régimen de depreciación general conforme a lo establecido en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta; o,
- b) Excepcionalmente, de optar por ello el contribuyente, aplicando una tasa de depreciación máxima anual que se determina de manera lineal en función a la cantidad de años que comprende el contrato, siempre que se cumplan con los requisitos que, para el efecto, establece el Decreto Legislativo N.º 299, entre los cuales se incluye el plazo de duración mínima de cinco años en el caso de bienes inmuebles.

Esta opción, conforme al criterio asumido en el Informe N.º 219-2007-SUNAT/2B0000, *se circunscribe a la determinación de la tasa de depreciación máxima anual en función a la cantidad de años que comprende el contrato y no establece una regulación sobre cuándo se daría inicio al cómputo de la depreciación, materia que se encuentra regulada en la legislación del Impuesto a la Renta*⁽¹⁾.

¹ En relación con lo antes mencionado, cabe indicar que el Tribunal Fiscal ha señalado que el Decreto Legislativo N.º 299 estableció un tratamiento especial respecto del cómputo de la depreciación de los bienes dados en

3. Por su parte, el primer párrafo del artículo 38° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone 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.

Al respecto, el inciso c) del artículo 22° del Reglamento de la LIR dispone que las depreciaciones se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas.

Como puede apreciarse, la normativa del Impuesto a la Renta permite la deducción por depreciación que corresponda al desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo, a partir del mes en que dichos bienes son utilizados por los contribuyentes en actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría.

En consecuencia, corresponde depreciar un bien inmueble dado en arrendamiento financiero desde que es utilizado por la empresa arrendataria en la generación de rentas gravadas, independientemente de la oportunidad en que el cronograma de pagos de las cuotas del contrato de arrendamiento financiero comience a ser exigible⁽²⁾.

Por lo tanto, tratándose de centros comerciales adquiridos a través de operaciones de arrendamiento financiero, respecto de los cuales se opta por la tasa de depreciación máxima anual que excepcionalmente permite el segundo párrafo del artículo 18° del Decreto Legislativo N.º 299, su depreciación debe comenzar a computarse desde el mes en que se inicia su explotación, aun cuando ello ocurra en una fecha anterior a la oportunidad en que el cronograma de pagos de cuotas del contrato de arrendamiento financiero comience a ser exigible.

4. En relación con la segunda consulta, cabe indicar que el inciso g) del artículo 22° del Reglamento de la LIR establece que en los casos de bienes del activo fijo cuya adquisición, construcción o producción se efectúe por etapas, la depreciación de la parte de los bienes del activo que corresponde a cada etapa, se debe computar desde el mes siguiente al que se afecta a la producción de rentas gravadas.

Por ende, si el activo se construye por etapas, como es el caso del centro comercial materia de la consulta, en el que existen unidades inmobiliarias

arrendamiento financiero, sin embargo, respecto de los demás aspectos vinculados a dicha depreciación resulta aplicable la legislación del Impuesto a la Renta (Resoluciones N.ºs 03610-1-2005 y 09338-3-2007).

² Cabe indicar que en el Informe N.º 093-2001-SUNAT/K00000 se señaló que *procede depreciar los bienes dados en arrendamiento financiero desde que los mismos son usados, independientemente de la forma en que se hubiera pactado el pago de las cuotas de arrendamiento financiero o del otorgamiento de un periodo de gracia.*

cuya utilización en la generación de rentas gravadas comienza al momento de la apertura del centro comercial, y otras cuya construcción se culmina con posterioridad a dicha fecha, la depreciación de las unidades que componen cada etapa se deberá computar desde el mes siguiente a aquél en que se afectan a la producción de rentas gravadas.

Ahora, si bien el segundo párrafo del artículo 18° del Decreto Legislativo N.° 299 concede al arrendatario la opción de aplicar una tasa de depreciación máxima anual que se determina de manera lineal en función a la cantidad de años que comprende el contrato de arrendamiento financiero, la aplicación de esta tasa no está supeditada a la fecha de conclusión del contrato, sino al tiempo que comprende éste.

Vale decir, que en caso de ejercerse la opción contemplada en la norma antes aludida, el activo materia del contrato de arrendamiento financiero deberá depreciarse, para cada una de sus etapas, considerando como tasa de depreciación máxima anual a la que se establezca linealmente en relación con el número de años de duración del contrato, aun cuando la vigencia de éste culmine antes de que termine de computarse la depreciación del activo⁽³⁾.

Por lo tanto, si bien la tasa máxima de depreciación aplicable a las unidades inmobiliarias cuya construcción se culmine con posterioridad a la apertura del centro comercial se determina en función del número de años que comprende el contrato de arrendamiento financiero, ella no está supeditada a la fecha de conclusión de dicho contrato, por lo que deberá utilizarse hasta la depreciación total de tales unidades inmobiliarias del centro comercial, aun cuando al aplicarse la depreciación de las mismas el referido contrato ya no se encuentre vigente; ello siempre que se cumpla con los requisitos previstos en el artículo 18° del Decreto Legislativo N.° 299 citado en el numeral 1 de este informe.

CONCLUSIONES:

Tratándose de centros comerciales adquiridos a través de operaciones de arrendamiento financiero, respecto de los cuales se opta por la tasa de depreciación máxima anual que excepcionalmente permite el segundo párrafo del artículo 18° del Decreto Legislativo N.° 299:

1. Su depreciación debe comenzar a computarse desde el mes en que se inicia su explotación, aun cuando este sea anterior a la oportunidad en que el cronograma de pagos de cuotas del contrato de arrendamiento financiero comience a ser exigible.

³ Criterio asumido en el Informe N.° 219-2007-SUNAT/2B0000.

2. Si el centro comercial contiene unidades inmobiliarias cuya construcción culmina en distintos momentos, siendo que unas comienzan a ser utilizadas en la generación de rentas gravadas al momento de la apertura del centro comercial, mientras las demás empiezan a ser utilizadas con posterioridad, la depreciación de las unidades inmobiliarias que correspondan a cada etapa de construcción se debe computar desde el mes siguiente a aquél en que se afectan a la producción de rentas gravadas.

En tal caso, la tasa de depreciación aplicable deberá utilizarse hasta la depreciación total de esas unidades inmobiliarias, aun cuando al aplicarse dicha depreciación el contrato de arrendamiento financiero ya no se encuentre vigente, siempre que se cumpla con los requisitos previstos en el artículo 18° del Decreto Legislativo N.° 299.

Lima, 13 de marzo de 2013

Original firmado por
LILIANA CONSUELO CHIPOCO SALDÍAS
Intendente Nacional (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

lla
A0106-D13 (3)
Impuesto a la Renta – Depreciación de inmueble adquirido a través de un contrato de leasing construido por partes.