

INFORME N.º 047-2014-SUNAT/4B0000

MATERIA:

En relación con lo dispuesto por el inciso b) del artículo 8º del Decreto Legislativo N.º 915, se consulta lo siguiente:

1. ¿Es posible reducir el plazo de un contrato de arrendamiento financiero y reconocer una nueva tasa de depreciación máxima anual en forma lineal en función al tiempo que falte para que termine el contrato, sobre el saldo del valor depreciable a la fecha de modificación del plazo, siempre que el nuevo plazo no sea menor a los plazos mínimos señalados en el numeral 3 del artículo 18º del Decreto Legislativo N.º 299?
2. ¿Desde cuándo debe calcularse y aplicarse la nueva tasa de depreciación, determinada en función al nuevo plazo del contrato de arrendamiento financiero?
3. En caso la respuesta a la pregunta 1 sea afirmativa, ¿la modificación del plazo del contrato de arrendamiento financiero genera alguna incidencia en la depreciación que se hubiere reconocido hasta antes de dicha modificación, cuando ésta ha sido reconocida de manera lineal en función a la cantidad de años del contrato original, en virtud al segundo párrafo del artículo 18º del Decreto Legislativo N.º 299?
4. ¿La modificación del plazo del contrato de arrendamiento financiero debe constar por escritura pública, en los términos señalados en el artículo 8º del Decreto Legislativo N.º 299?

BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N.º 299, que regula el arrendamiento financiero, publicado el 29.7.1984, y normas modificatorias (en adelante, Ley de Arrendamiento Financiero).
- Decreto Legislativo N.º 915, norma que precisa los alcances del artículo 18º del Decreto Legislativo N.º 299, modificado por la Ley N.º 27394, publicado el 12.4.2001, y norma modificatoria.
- 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).
- Código Civil, promulgado mediante el Decreto Legislativo N.º 295, publicado el 25.07.1984, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. El artículo 8° del Decreto Legislativo N.° 915 p recisa que cuando, por cualquier motivo, se modifique el plazo del contrato del arrendamiento financiero, se observarán las siguientes reglas:
 - a) Si el arrendatario optó por utilizar el método previsto en el primer párrafo del artículo 18° de la Ley de Arrendamiento Financiero⁽¹⁾, continuará depreciando los bienes de acuerdo a lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta.
 - b) Si el arrendatario optó por utilizar el método previsto en el segundo párrafo del artículo 18° de la Ley de Arrendamiento Financiero⁽²⁾, la tasa de depreciación máxima anual se determinará en forma lineal en función al tiempo que falte para que termine el contrato, aplicándose sobre el saldo del valor depreciable a la fecha de modificación del plazo, siempre que el nuevo plazo del contrato no sea menor a los mínimos señalados en el numeral 3 del referido artículo 18°.

Según las normas antes citadas, cuando se modifica el plazo del contrato de arrendamiento financiero, si el arrendatario había optado por utilizar el método previsto en el segundo párrafo del artículo 18° de la Ley de Arrendamiento Financiero (referido a la adopción de la tasa de depreciación máxima anual que se determina de manera lineal en función a los años que comprende el contrato); debe efectuarse una nueva determinación de la tasa de depreciación máxima anual, en forma lineal y en función al tiempo que falte para que termine el contrato, la cual se aplicará sobre el saldo del valor depreciable a la fecha de modificación del plazo, siempre que el nuevo plazo del contrato no sea menor a dos (2) o cinco (5) años, según se trate de bienes muebles o inmuebles, respectivamente.

Nótese que la norma en mención se refiere, en general, a todo supuesto de modificación del plazo del contrato de arrendamiento financiero; con lo cual, no solamente alcanza a los casos en que se amplíe este, sino también

¹ El primer párrafo del artículo 18° de la Ley de Arrendamiento Financiero dispone que para efectos tributarios, los bienes objeto de arrendamiento se consideran activo fijo del arrendatario y se registrarán contablemente de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad. La depreciación se efectuará conforme a la Ley del Impuesto a la Renta.

² El cual establece 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 éste reúna las siguientes características:

1. 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 de la Ley del Impuesto a la Renta.
2. El arrendatario debe utilizar los bienes arrendados exclusivamente en el desarrollo de su actividad empresarial.
3. 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.
4. La opción de compra sólo podrá ser ejercitada al término del contrato.

aquellos en que se reduzca, siempre que en este caso el nuevo plazo del contrato no sea menor a los mínimos señalados en el párrafo precedente.

Además, como consecuencia de dicha modificación del plazo del contrato de arrendamiento financiero, se efectuará una nueva determinación de la tasa de depreciación máxima anual, en forma lineal y en función al tiempo que falte para que termine el contrato⁽³⁾; lo cual supondrá la determinación de una nueva tasa de depreciación máxima.

En consecuencia, respecto de la primera interrogante, es posible reducir el plazo de un contrato de arrendamiento financiero y determinar una nueva tasa de depreciación máxima anual en forma lineal en función al tiempo que falte para que termine el contrato, que se aplicará sobre el saldo del valor depreciable a la fecha de modificación del plazo, siempre que el nuevo plazo no sea menor a los plazos mínimos señalados en el numeral 3 del artículo 18° del Decreto Legislativo N.° 299.

2. De lo señalado en el numeral precedente se tiene que la nueva determinación de la tasa de depreciación máxima anual a que se refiere el inciso b) del artículo 8° del Decreto Legislativo N.° 915 procede en los casos en que se modifique el plazo del contrato de arrendamiento financiero, por lo que resulta relevante determinar cuándo se entiende modificado dicho plazo.

Al respecto, el artículo 8° de la Ley del Arrendamiento Financiero establece que el contrato de arrendamiento financiero se celebrará mediante escritura pública, la cual podrá inscribirse, a pedido de la locadora, en la ficha o partida donde se encuentre inscrita la arrendataria.

Toda vez que la Ley de Arrendamiento Financiero no prevé la forma que se debe cumplir para modificar el contrato de arrendamiento financiero, cabe indicar que el artículo 1413° del Código Civil⁽⁴⁾ dispone que las modificaciones del contrato original deben efectuarse en la forma prescrita para ese contrato; por lo que toda modificación, para integrarse al contrato, debe ceñirse a la forma prescrita para el contrato a modificarse.

En ese sentido, siendo que el contrato de arrendamiento financiero se debe celebrar mediante escritura pública, cualquier modificación a este debe efectuarse también mediante esa misma formalidad; por lo que se

³ Que se aplicará sobre el saldo del valor depreciable a la fecha de modificación del plazo, siempre que el nuevo plazo del contrato no sea menor a los mínimos antes aludidos.

⁴ De conformidad con lo establecido por la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.° 133-2013-EF, y norma modificatoria, en lo no previsto por dicho Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios de Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

entenderá modificado el plazo de dicho contrato en el día correspondiente a la fecha de la escritura pública que lo modifica.

Resulta pertinente resaltar que el Tribunal Fiscal ha señalado que el Decreto Legislativo N.º 299 ha establecido un tratamiento especial respecto del cómputo de la depreciación de los bienes dados en arrendamiento financiero; sin embargo, respecto de los demás aspectos vinculados a dicha depreciación resulta aplicable la legislación del Impuesto a la Renta⁽⁵⁾.

Ahora bien, el penúltimo párrafo del inciso b) del artículo 22º del Reglamento de la Ley del Impuesto establece que en ningún caso se admitirá la rectificación de las depreciaciones contabilizadas en un ejercicio gravable, una vez cerrado éste, sin perjuicio de la facultad del contribuyente de modificar el porcentaje de depreciación aplicable a ejercicios gravables futuros.

Teniendo en cuenta lo señalado precedentemente, según la norma citada en el párrafo anterior, si bien no se admite la rectificación de las depreciaciones contabilizadas de un ejercicio gravable que se encuentra cerrado⁽⁶⁾; no existe impedimento para que el contribuyente dentro del ejercicio gravable en curso pueda rectificar la tasa de depreciación⁽⁷⁾.

En ese sentido, respecto de la segunda y tercera consultas, considerando que el Impuesto a la Renta es un tributo de periodicidad anual y que el cómputo de la depreciación es por ejercicios gravables, se puede afirmar que, en aplicación del inciso b) del artículo 8º de l Decreto Legislativo N.º 915, debe aplicarse la nueva tasa de depreciación máxima anual determinada conforme a dicho inciso, a partir del ejercicio correspondiente a la fecha de la escritura pública que modifica el plazo del contrato de arrendamiento financiero; no generándose alguna incidencia en la depreciación que se hubiere reconocido respecto de ejercicios anteriores a aquel que corresponde a la fecha de dicha escritura pública.

3. Finalmente, en cuanto a la última consulta, como ya se ha señalado en el cuarto párrafo del numeral precedente, siendo que el contrato de arrendamiento financiero se debe celebrar mediante escritura pública, cualquier modificación a este debe efectuarse también mediante esa misma formalidad.

⁵ Resoluciones del Tribunal Fiscal N.ºs 03610-1-2005 y 09338-3-2007.

⁶ Lo cual guarda concordancia con el hecho que la depreciación imputada a los ejercicios cerrados se haya efectuado considerando la situación y condiciones tributarias existente al 31 de diciembre de cada uno de tales ejercicios, por lo que hechos, situaciones o sucesos posteriores a dicha fecha no deben tener como consecuencia que se efectúen ajustes a la depreciación imputada a los ejercicios gravables ya cerrados con anterioridad.

⁷ Similar análisis se encuentra recogido en el último párrafo del numeral 2 del rubro análisis del Informe N.º 066-2006-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal Institucional (<http://www.sunat.gob.pe>).

En ese sentido, la modificación del plazo del contrato de arrendamiento financiero debe efectuarse mediante escritura pública.

CONCLUSIONES:

En relación con lo dispuesto por el inciso b) del artículo 8° del Decreto Legislativo N.°915:

1. Es posible reducir el plazo de un contrato de arrendamiento financiero y determinarse una nueva tasa de depreciación máxima anual en forma lineal en función al tiempo que falte para que termine dicho contrato, y aplicarse esta sobre el saldo del valor depreciable a la fecha de modificación del plazo, siempre que el nuevo plazo no sea menor a los plazos mínimos señalados en el numeral 3 del artículo 18° de dicho decreto legislativo.
2. Debe aplicarse la nueva tasa de depreciación máxima anual determinada conforme a dicho inciso, a partir del ejercicio correspondiente a la fecha de la escritura pública que modifica el plazo del contrato de arrendamiento financiero.
3. La modificación del plazo del contrato de arrendamiento financiero y consecuentemente el cambio de la tasa de depreciación máxima anual no genera alguna incidencia en la depreciación que se hubiere reconocido respecto de ejercicios anteriores a aquel que corresponde a la fecha de la escritura pública que modifica el plazo del contrato de arrendamiento financiero.
4. La modificación del plazo del contrato de arrendamiento financiero debe efectuarse mediante escritura pública.

Lima, 07 de abril de 2014

Original firmado por

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional (e)

INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

rap

A0261-D14

A0263-D14

IMPUESTO A LA RENTA: Arrendamiento financiero – Tasa de depreciación.