

INFORME N.º 085-2016-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Es deducible la depreciación de activos fijos que forman parte de los denominados Bienes de la Red de Acceso (tal es el caso de las torres de telecomunicaciones) que son utilizados por operadores de telecomunicaciones durante un plazo determinado y luego deben ser transferidos en propiedad a favor del Estado, considerando que la adquisición de los bienes y servicios destinados a la construcción, operación y mantenimiento de dichos activos se produjo en el marco de un Contrato de Financiamiento No Reembolsable (CFNR) celebrado con el Fondo de Inversión en Telecomunicaciones – FITEL?
2. En el contexto de la pregunta anterior ¿el crédito fiscal proveniente de dichas adquisiciones puede ser utilizado para efectos de la determinación del Impuesto General a las Ventas?
3. ¿La transferencia de propiedad al Estado de los activos construidos que forman parte de los denominados Bienes de la Red de Transporte (entre ellos, las fibras ópticas), por parte de los operadores de telecomunicaciones, al amparo del mencionado CFNR, está afecta al Impuesto a la Renta teniendo en cuenta que no se pacta ninguna contraprestación?
4. De estar gravada con el Impuesto a la Renta la operación descrita en el numeral precedente ¿el costo de construcción de los activos transferidos inmediatamente después de concluida su construcción, sin haber sido utilizados por los aludidos operadores, en cumplimiento de lo establecido en el CFNR, es deducible como costo computable?
5. En el caso de la misma operación ¿esta se encuentra afecta al Impuesto General a las Ventas?
6. De estar afecta al Impuesto General a las Ventas la operación antes mencionada ¿el crédito fiscal proveniente de las adquisiciones de bienes y servicios destinados a la construcción de los activos, puede ser utilizado para efecto de la determinación de este impuesto?

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, Ley del Impuesto a la Renta).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) e

Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, Ley del IGV).

- 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.
- Reglamento de la Ley del IGV, aprobado por el Decreto Supremo N.º 29-94-EF, publicado el 29.3.1994 y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. En relación con el financiamiento no reembolsable que realiza el FITEC en el marco de la Ley N.º 28900⁽¹⁾ y su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N.º 010-2007-MTC⁽²⁾, en el Informe N.º 112-2014-SUNAT/5D0000⁽³⁾ se señaló que conforme a la opinión técnica del Ministerio de Transportes y Comunicaciones, *los recursos que en el marco de un financiamiento no reembolsable reciben del FITEC los operadores de telecomunicaciones tienen la naturaleza de subsidio al operador.*

Ahora bien, de acuerdo con lo establecido por el primer párrafo del artículo 38º de la Ley del Impuesto a la Renta, 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 la referida ley.

Según lo dispuesto por el artículo 41º de la misma norma, las depreciaciones se calcularán sobre el costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de los bienes, o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia.

Tal como se puede apreciar, la legislación del Impuesto a la Renta permite, sin excepción, el cómputo de la depreciación de los bienes del activo fijo cuando su empleo se encuentre destinado a la generación de rentas gravadas, sin que sea relevante si el costo en el que se incurrió para la adquisición, producción o construcción de dichos bienes haya sido cancelado con recursos provenientes de subsidios otorgados por el Estado.

Por lo tanto, respecto de la primera consulta, cabe afirmar que sí es deducible la depreciación de los activos fijos que forman parte de los

¹ Ley que otorga al FITEC la calidad de persona jurídica de Derecho Público, adscrita al Sector Transportes y Comunicaciones, publicada el 4.11.2006 y norma modificatoria.

² Publicado el 2.4.2007 y normas modificatorias.

³ Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>).

denominados Bienes de la Red de Acceso, utilizados por operadores de telecomunicaciones, aun cuando para su construcción, operación y mantenimiento se adquieran bienes y servicios en el marco de un CFNR celebrado con el FITEL.

2. En cuanto a la segunda consulta, el artículo 18° de la Ley del IGV establece que el crédito fiscal está constituido por el IGV consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

Añade que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes:

- a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento.

- b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

A su vez, el numeral 1 del artículo 6° del Reglamento del IGV señala que los bienes, servicios y contratos de construcción que se destinen a operaciones gravadas y cuya adquisición o importación dan derecho a crédito fiscal son:

- a) Los insumos, materias primas, bienes intermedios y servicios afectos, utilizados en la elaboración de los bienes que se producen o en los servicios que se presten.
- b) Los bienes de activo fijo, tales como inmuebles, maquinarias y equipos, así como sus partes, piezas, repuestos y accesorios.
- c) Los bienes adquiridos para ser vendidos.
- d) Otros bienes, servicios y contratos de construcción cuyo uso o consumo sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que su importe sea permitido deducir como gasto o costo de la empresa.

De las normas anteriormente citadas se advierte que tampoco establecen ninguna limitación tratándose de las adquisiciones efectuadas con recursos provenientes de subsidios otorgados por el Estado, por lo que en la medida

que se cumplan con los requisitos legales establecidos antes citados⁽⁴⁾, procederá deducir el crédito fiscal correspondiente.

3. Sobre la tercera consulta, cabe indicar que el primer párrafo del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente⁽⁵⁾.

De manera que en el caso en que exista transferencia de propiedad a cualquier título, lo cual comprende tanto a las operaciones realizadas a título oneroso como a título gratuito, el valor que debe considerarse es el de mercado.

Al respecto, cabe señalar que el inciso d) del artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta grava las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta ley.

En tal sentido, el primer párrafo del artículo 32° de la citada ley ha incorporado una ficción legal mediante la cual se imputa una renta en el caso de la transferencia de bienes realizada a título gratuito; incorporando de este modo dentro de su campo de aplicación a la operación en mención, atribuyéndole el carácter de renta gravada.

En consecuencia, la renta imputada correspondiente a la transferencia de propiedad al Estado, a título gratuito, de los activos construidos denominados Bienes de la Red de Transporte (entre ellos, las fibras ópticas), por parte de los operadores de telecomunicaciones en el marco de un CFNR, se encuentra afecta al Impuesto a la Renta.

4. De otro lado, el primer y segundo párrafos del artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta disponen que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable; y que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

⁴ Además de los requisitos formales previstos en el artículo 19° de la Ley del IGV y en la Ley N.° 29215, Ley que fortalece los mecanismos de control y fiscalización de la administración tributaria respecto de la aplicación del crédito fiscal precisando y complementando la última modificación del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, publicada el 23.4.2008.

⁵ El propio artículo dispone, asimismo, cuál es el valor de mercado para la transferencia de los bienes y operaciones que en este se señalan.

Por su parte, el sétimo párrafo del mencionado artículo establece que por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el 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 a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.

Adicionalmente, el inciso a) del artículo 11° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta prevé que en el caso de la enajenación de bienes o transferencia de propiedad a cualquier título, el costo computable será el costo de adquisición o el costo de producción o construcción o el valor de ingreso al patrimonio o el valor en el último inventario, según corresponda

De las normas citadas fluye que, incluso tratándose de transferencias de propiedad a título gratuito, para la determinación de la renta bruta se deducirá del ingreso neto total afecto al Impuesto a la Renta proveniente de tales operaciones, el costo computable de los bienes transferidos, constituido por su costo de adquisición, producción o construcción, entre otros.

En ese sentido, toda vez que en el supuesto a que se refiere la presente consulta se genera una renta imputada afecta al Impuesto a la Renta, tal como se ha señalado en el numeral precedente, para la determinación de la renta bruta se deducirá de aquella el costo de construcción de los activos transferidos a título gratuito, al amparo del CFNR, inmediatamente después de concluida su construcción, sin haber sido utilizados por los operadores de telecomunicaciones a que alude dicha consulta.

5. En lo que se refiere a la quinta consulta, dado que esta no especifica la naturaleza de los activos fijos construidos a que alude, se efectuará el análisis tanto de las transferencias de propiedad de bienes muebles como inmuebles.

a) Bienes muebles

El inciso a) del artículo 1° y el inciso a) del numeral 9.1 del artículo 9° de la Ley del IGV disponen que este impuesto grava, entre otras operaciones, la venta en el país de bienes muebles; teniendo la calidad de contribuyentes las personas jurídicas que desarrollen actividad empresarial y que efectúen la venta en el país de bienes afectos en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución.

Sobre el concepto de venta, el artículo 3° de dicha ley señala que se entiende por esta, entre otros, al retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación, con excepción de los señalados por esta ley y su reglamento.

Asimismo, el inciso c) del numeral 3 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV precisa que se considera venta, entre otros, al retiro de bienes, considerando como tal a todo acto por el que se transfiere la propiedad de bienes a título gratuito, tales como obsequios, muestras comerciales y bonificaciones, entre otros.

Como se puede apreciar de las normas antes citadas, nuestra legislación grava con el IGV la venta de bienes muebles en el país, calificando como venta al retiro de bienes e incluyendo dentro de esta figura a todo acto por el que se transfiere la propiedad de bienes a título gratuito.

Por lo tanto, la transferencia de propiedad, a título gratuito, de bienes muebles en el país, que se produzca en el supuesto materia de consulta, se encuentra afecta a este impuesto⁽⁶⁾.

b) Bienes inmuebles

Sobre los bienes inmuebles, el inciso d) del artículo 1° y el inciso e) del numeral 9.1 del artículo 9° de la Ley del IGV disponen que este impuesto grava, entre otras operaciones, la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos; teniendo la calidad de contribuyentes los sujetos que desarrollen actividad empresarial y que efectúen ventas afectas de bienes inmuebles.

Al respecto cabe indicar que, toda vez que el artículo 3° de dicha ley y el inciso c) del numeral 3 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV consideran venta, entre otros, al retiro de bienes, en general, se entiende que dicho concepto comprende también a los bienes inmuebles, por lo que el retiro de inmuebles (dentro del cual se incluye la transferencia de propiedad a título gratuito) se considera como una venta.

Por su parte, según el inciso e) del artículo 3° de la Ley del IGV, califica como constructor cualquier persona que se dedique en forma habitual a la venta de inmuebles construidos totalmente por ella o que hayan sido construidos total o parcialmente por un tercero para ella.

Conforme al numeral 1 del artículo 4° del Reglamento del IGV, tratándose de lo dispuesto en el inciso e) del artículo 3° de la Ley del IGV, se presume la habitualidad cuando el enajenante realice la venta de, por lo menos, dos inmuebles dentro de un período de doce meses, debiéndose aplicar a partir de la segunda transferencia del inmueble. Agrega que de realizarse en un solo contrato la venta de dos o más inmuebles, se entenderá que la primera transferencia es la del inmueble de menor valor.

⁶ Siempre que no encaje en alguna de las excepciones que prevé la Ley del IGV o su Reglamento.

Sin embargo, a continuación se indica que no se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior y siempre se encontrará gravada con el impuesto, la transferencia de inmuebles que hubieran sido mandados a edificar o edificados, total o parcialmente, para efecto de su enajenación.

De las normas citadas se tiene que si bien para que un sujeto califique como constructor debe ser habitual en la venta de inmuebles, cuando estos hubieran sido mandados a edificar o edificados para efecto de su enajenación, su transferencia siempre se encontrará gravada con el IGV.

Ahora, según el supuesto materia de consulta, sobre la base de lo establecido en el CFNR, los activos construidos serán transferidos inmediatamente después de culminada su construcción, sin haber sido utilizados por los operadores de telecomunicaciones.

En ese sentido, toda vez que el IGV grava la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos, y siendo que en el supuesto de la presente consulta la transferencia de propiedad al Estado de los inmuebles que pudieran construir los operadores de telecomunicaciones, al amparo de CFNR, se efectuaría inmediatamente después de culminada su construcción, sin haber sido utilizados por estos, dicha operación calificaría como primera venta de inmuebles realizada por su constructor, y, por ende, estaría gravada con dicho impuesto.

6. En cuanto a la sexta consulta referida al crédito fiscal del IGV, tal como ya se ha señalado, los requisitos que deben reunir las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones para dar derecho al crédito fiscal, son: (i) que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta y, ii) que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Ahora, ya se ha señalado también que en el supuesto planteado, el costo de construcción de los activos es deducible como costo computable para la determinación de la renta bruta del Impuesto a la Renta; y que la transferencia de tales activos constituye una operación por la que se debe pagar el IGV.

Por lo tanto, procede deducir el crédito fiscal proveniente de las adquisiciones de bienes y servicios destinados a la construcción de los aludidos activos, siempre que, adicionalmente, se cumpla con los requisitos formales regulados en el artículo 19° de la Ley del IGV y la Ley N.° 29215.

CONCLUSIONES:

1. Es deducible la depreciación de los activos fijos que forman parte de los denominados Bienes de la Red de Acceso, utilizados por operadores de telecomunicaciones, aun cuando para su construcción, operación y

mantenimiento se adquiera bienes y servicios en el marco de un CFNR celebrado con el FITEL.

2. En el contexto antes descrito, es deducible el crédito fiscal del IGV proveniente de las citadas adquisiciones en la medida que se cumplan con los requisitos legales establecidos.
3. La renta imputada correspondiente a la transferencia de propiedad al Estado, a título gratuito, de los activos denominados Bienes de la Red de Transporte (entre ellos, las fibras ópticas), construidos en el marco del mencionado CFNR, por parte de los operadores de telecomunicaciones, se encuentra afecta al Impuesto a la Renta.
4. En el caso de la operación antes mencionada, el costo computable de los bienes transferidos, constituido por su costo de adquisición, producción o construcción, entre otros, es deducible del ingreso neto total afecto al Impuesto a la Renta proveniente de tales operaciones, para la determinación de la renta bruta del Impuesto a la Renta.
5. La transferencia de propiedad al Estado de los activos construidos que forman parte de los denominados Bienes de la Red de Transporte (entre ellos, las fibras ópticas), inmediatamente después de concluida su construcción por parte de los operadores de telecomunicaciones, sin haber sido utilizados por estos y en cumplimiento de lo establecido en el CFNR, se encuentra afecta al IGV.
6. En el supuesto del numeral precedente, el IGV que hubiera sido consignado en los comprobantes de pago por las adquisiciones de bienes y servicios destinados a la construcción de los activos, puede ser deducido como crédito fiscal, siempre que se cumpla con los requisitos legales establecidos.

Lima, 10 MAYO 2016

ORIGINAL FIRMADO POR
ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATÉGICO

mfc

CT0112-2015/ CT0115-2015
CT0116-2015/ CT0117-2015
CT0118-2015/ CT0119-2015

IMPUESTO A LA RENTA: Afectación al Impuesto - Deducción de costos - depreciación
IGV: Afectación al Impuesto - Crédito fiscal