

## INFORME N.º 000024-2022-SUNAT/7T0000

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

**LUGAR** : Lima, 19 de abril de 2022

---

### **MATERIA:**

Se consulta si resulta aplicable el régimen especial de depreciación establecido en el Decreto Legislativo N.º 1488 sobre aquellas edificaciones o construcciones de empresas iniciadas a partir del 1.1.2020, que son destinadas exclusivamente al desarrollo empresarial y que se encuentran en alguno de los siguientes supuestos:

1. Que habiéndose concluido la indicada edificación o construcción antes del 31.12.2022, la conformidad de obra correspondiente es otorgada por la dependencia municipal durante el ejercicio gravable 2023.
2. Aquellas obras que el Texto Único Ordenado de la Ley N.º 29090, Ley de Regulación de Habilitaciones Urbanas y de Edificaciones<sup>(1)</sup> exceptúa de obtener licencia de edificación para su ejecución.
3. Edificaciones o construcciones de empresas cuya construcción es encargada a un tercero, quien es contratado a través de una empresa administradora, siendo es última quien refactura a las empresas propietarias del activo el costo de dicho servicio.

### **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).
- 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).
- Decreto Supremo N.º 271-2021-EF, Aprueban normas reglamentarias del Decreto Legislativo N.º 1488 que establece un régimen especial de depreciación y modifica plazos de depreciación, publicado el 8.10.2021.

---

<sup>1</sup> Aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017- VIVIENDA, publicado el 28.2.2017 y norma modificatoria (en adelante, TUO de la Ley N.º 29090).



PERCY MANUEL DIAZ  
SANCHEZ  
GERENTE  
19/04/2022 14:27:30

## 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, mediante el incremento de los porcentajes de ésta, para determinados bienes; ello a fin de promover la inversión privada y otorgar mayor liquidez dada la coyuntura económica por efectos del COVID-19.

Así, conforme a lo dispuesto en el numeral 3.1 del artículo 3 del decreto en mención, a partir del ejercicio gravable 2021, los edificios y las construcciones se podrán depreciar aplicando un porcentaje anual de depreciación 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, siendo que se entiende como inicio de la construcción el momento en que se obtenga la licencia de edificación u otro documento que establezca el Reglamento<sup>(2)</sup>.
- b) Hasta el 31 de diciembre de 2022 la construcción tuviera un avance de obra de por lo menos el ochenta por ciento (80%), siendo que, 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. Se entiende que la construcción ha concluido cuando se haya obtenido de la dependencia municipal correspondiente la conformidad de obra u otro documento que establezca el Reglamento.

Asimismo, en el numeral 3.2 del mismo artículo se ha previsto que lo dispuesto en el párrafo anterior también puede 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 los mencionados bienes hayan sido construidos total o parcialmente antes del 1 de enero de 2020.

De otro lado, mediante el Decreto Supremo N.º 271-2021-EF, se dictan las normas reglamentarias que, entre otras disposiciones, regulan la determinación del porcentaje de avance de obra a que se refiere el literal b) del numeral 3.1 del artículo 3 del DL 1488 antes citado, respecto de construcciones que, sin estar concluidas al 31 de diciembre de 2022, se utilicen en la generación de rentas gravadas<sup>(3)</sup>.

<sup>2</sup> Para determinar el inicio de la construcción, no se considera la licencia de edificación ni cualquier otro documento que sea emitido como consecuencia de un procedimiento de regularización de edificaciones.

<sup>3</sup> El artículo 3 del Decreto Supremo N.º 271-2021-EF regula las disposiciones referidas al avance de obra aludido, estableciendo, entre otras regulaciones, en su numeral 3.1, que el porcentaje de avance de obra a que se refiere el literal b) del párrafo 3.1 del artículo 3 del DL 1488 se determina conforme a lo siguiente:

$$\%AO = \left( \frac{CI}{CTEP} \right) \times 100$$

Donde:

%AO = Porcentaje de avance de obra.  
 CI = Costo incurrido hasta el 31 de diciembre de 2022 en la construcción de los bienes objeto del Régimen Especial.



2. Considerando el marco normativo antes expuesto, corresponde determinar si las edificaciones o construcciones de empresas a las que alude el primer supuesto de la consulta podrán depreciarse bajo el régimen especial establecido en el Decreto Legislativo N.º 1488.

Así pues, el supuesto materia de análisis se encuentra referido a aquellas edificaciones o construcciones de empresas cuyas obras de edificación si bien se encuentran culminadas al 31.12.2022, no cuentan, a dicha fecha, con la conformidad de obra respectiva otorgada por el órgano competente que acredite la conclusión.

Al respecto, como se ha indicado previamente, el régimen especial de depreciación previsto en el DL 1488 resulta aplicable, entre otros, respecto de aquellas edificaciones o construcciones destinadas al desarrollo empresarial que, sin estar concluidas al 31 de diciembre de 2022 en el sentido que establece dicha norma, es decir, que no cuenten con la conformidad de obra respectiva<sup>(4)</sup>, se acredite que tienen un avance de obra de por lo menos el 80% determinado conforme lo establece el Reglamento.

Siendo ello así, se puede concluir que, tratándose de aquellas edificaciones o construcciones iniciadas a partir del 1.1.2020, que son destinadas exclusivamente al desarrollo empresarial y que habiéndose culminado las obras de edificación o construcción antes del 31.12.2022, la conformidad de obra respectiva es otorgada por la dependencia municipal durante el ejercicio gravable 2023, es aplicable el régimen especial de depreciación establecido en el DL 1488 en la medida que se acredite la culminación de la obra (o que estas cuenten con un avance de obra de por lo menos el 80% determinado conforme lo establece el Reglamento) al 31.12.2022.

3. En lo que concierne al segundo supuesto de la consulta, es de indicar que el goce del régimen especial de depreciación a que se refiere el DL 1488 está supeditado al cumplimiento de las condiciones que dicha norma establece en su artículo 3, siendo una de ellas que la construcción se hubiera iniciado a partir del 1 de enero de 2020, entendiéndose que ello ocurre en el momento en que se obtenga la licencia de edificación u otro documento que establezca el Reglamento<sup>(5)</sup>.

Por su parte, el artículo 4 del Decreto Supremo N.º 271-2021-EF que reglamenta el DL 1488 regula, para efecto de lo dispuesto en el párrafo 3.1 del artículo 3 del citado decreto legislativo, los documentos que sustentan el inicio y la conclusión de una determinada construcción distintos a licencia de edificación y conformidad de obra, según corresponda, únicamente tratándose de las plantas de beneficio y otras construcciones de concesiones de

---

CTEP = Costo total estimado del proyecto hasta la obtención de la conformidad de obra o el documento establecido en el párrafo 4.2 del artículo 4.

Para estos efectos, se entiende por costo total estimado del proyecto a la suma del costo incurrido hasta el 31 de diciembre de 2022 y el costo que se proyecta incurrir a partir del 1 de enero de 2023 hasta la obtención de la conformidad de obra o el documento establecido en el párrafo 4.2 del artículo 4.

- <sup>4</sup> Conforme a lo previsto en el literal b) del numeral 3.1 del artículo 3 del DL 1488, citado en los párrafos anteriores, se entiende que la construcción ha concluido cuando de obtiene la conformidad de obra respectiva.
- <sup>5</sup> Excluyéndose los casos en que dichos documentos sean emitidos como consecuencia de un procedimiento de regularización de edificaciones.



beneficio, a las que resulta de aplicación lo previsto en el literal b) del párrafo 84.1 del artículo 84 del Reglamento de Procedimientos Mineros.

Al efecto, cabe señalar que según los artículos 7 y 8 del TUO de la Ley N.º 29090, la licencia de edificación<sup>(6)</sup> constituye un acto administrativo mediante el cual las municipalidades otorgan autorización para la ejecución de obras de edificación; siendo que, están obligados a solicitar la misma, las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, propietarios, usufructuarios, superficiarios, concesionarios o titulares de una servidumbre o afectación en uso o todos aquellos titulares que cuentan con derecho a edificar.

No obstante, de acuerdo con el artículo 9 de la norma en mención, se encuentran exceptuadas de obtener licencia de edificación, las siguientes obras, siempre que no se ejecuten en inmuebles que constituyan parte integrante del Patrimonio Cultural de la Nación:

- a. Los trabajos de acondicionamiento o de refacción, respecto de los cuales bastará con declararlos en el autovalúo del año siguiente a la ejecución de los mismos.
- b. La construcción de cercos frontales hasta 20 m de longitud, siempre que el inmueble no se encuentre bajo el régimen en que coexistan secciones de propiedad exclusiva y propiedad común.
- c. La instalación de casetas de venta, departamentos modelo y cualquier otra instalación temporal, que deberán desmontarse antes de la conformidad de obra.

Conforme a lo expuesto se aprecia que, si bien la norma sectorial (TUO de la Ley N.º 29090) contempla determinadas obras cuya construcción se encuentra exceptuada de obtener licencia de edificación, de acuerdo con la normativa que regula el régimen especial de depreciación dispuesto en el DL 1488, dicho documento resulta indispensable a efecto de acreditar y determinar el inicio de la construcción, por lo que el referido régimen resulta aplicable únicamente respecto de aquellos edificios y construcciones (distintos a las plantas de beneficio y otras construcciones de concesiones de beneficio en el ámbito minero) de los contribuyentes del Régimen General del Impuesto a la Renta sobre los que se obtenga la referida licencia de edificación.

En consecuencia, se puede afirmar que el régimen especial de depreciación previsto en el DL 1488 respecto de edificaciones o construcciones de empresas iniciadas a partir del 1.1.2020, no resulta aplicable a las obras exceptuadas de obtener licencia de edificación detalladas en el artículo 9 del TUO de la Ley N.º 29090.

4. Respecto al tercer supuesto de la consulta, cabe señalar que según lo dispuesto 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 del activo fijo de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

<sup>6</sup> En relación con la definición del término "edificación", el numeral 2 del artículo 3 del mencionado TUO prevé que, para efectos de dicha norma, entiéndase por tal al resultado de construir una obra de carácter permanente sobre un predio, que cuente como mínimo con un proyecto de habilitación urbana aprobado; y cuyo destino es albergar a una persona en el desarrollo de sus actividades comprendiendo las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella.



Sobre el particular, el artículo 38 de la LIR señala 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.

Fluye de las normas glosadas que los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría deducirán el monto que corresponda a la depreciación de los bienes que conforman su activo fijo a efecto de establecer su renta gravable.

Ahora bien, en el artículo 11 del DL 1488 se establece que para efecto de dicho decreto 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, como se ha señalado en el ítem 1 del presente análisis, mediante el DL 1488 se establece, de manera excepcional y temporal, un régimen especial de depreciación de edificios y construcciones para los contribuyentes del Régimen General del impuesto a la renta.

En tal sentido, el régimen especial de depreciación previsto en el DL 1488 resulta aplicable respecto de edificios y construcciones que califiquen, para los contribuyentes del Régimen General del Impuesto a la Renta, como bienes del activo fijo de la empresa.

Ahora bien, dado que la LIR ni su Reglamento han definido qué debe entenderse por activo fijo, resultan de aplicación las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) así como la doctrina contable.

Así, el párrafo 6 (Definiciones) de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16 – Inmuebles, Maquinaria y Equipo<sup>(7)</sup> señala que las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles que:

- (a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
- (b) se espera usar durante más de un periodo.

Asimismo, en el Informe N.º 035-2007-SUNAT/2B0000, esta Administración ha señalado que, de acuerdo con los PCGA, los activos fijos, *"también conocidos como propiedad, planta y equipo o activos de planta, los utilizan las empresas para la producción y distribución de los productos y servicios. Cabe citar como ejemplos el terreno, los bienes inmuebles, el mobiliario, los accesorios e instalaciones, la maquinaria, el equipo y los vehículos. La naturaleza de los activos que emplea una empresa en concreto viene determinada por la naturaleza de sus actividades"*.

De otro lado, en el Informe N.º 124-2010-SUNAT/2B0000, en relación con los alcances de los términos "construcción" y "edificación" se ha indicado lo siguiente: *"Como se aprecia, el término construcción tiene un sentido amplio*

<sup>7</sup> Versión 2021, Resolución de Concejo Normativo de Contabilidad N° 001-2021-EF/30.



*e incluye dentro de su definición a la edificación, vocablo que, conforme a la misma fuente “es la acción y efecto de edificar (hacer un edificio)” (primera acepción), mientras que edificar significa “fabricar, hacer un edificio o mandarlo a construir” (primera acepción). A su vez, edificio se define como “construcción fija, hecha con materiales resistentes, para habitación humana o para otros usos”; siendo que en el mismo informe se precisa que los edificios y construcciones se registran contablemente en el rubro propiedades, planta y equipo regulado por la NIC 16.*

De lo antes expuesto se advierte que los edificios y construcciones cuya construcción es encargada a un tercero pueden calificar como activo fijo de la empresa.

Por consiguiente, el régimen especial de depreciación establecido en el Decreto Legislativo N.° 1488 resulta aplicable sobre aquellas edificaciones o construcciones de empresas iniciadas a partir del 1.1.2020, que son destinadas exclusivamente al desarrollo empresarial y cuya construcción es encargada a un tercero, quien es contratado a través de una empresa administradora, siendo esta última quien refactura a las empresas propietarias del activo el costo de dicho servicio, siempre y cuando dichas edificaciones o construcciones califiquen como activo fijo de la empresa que pretende efectuar la deducción.

## CONCLUSIONES:

En relación con el régimen especial de depreciación establecido en el Decreto Legislativo N.° 1488, tratándose de edificaciones o construcciones iniciadas a partir del 1.1.2020 y que son destinadas exclusivamente al desarrollo empresarial:

1. Es aplicable el referido régimen aun cuando la conformidad de obra respectiva es otorgada por la dependencia municipal durante el ejercicio gravable 2023, siempre que se acredite la culminación de las obras de edificación o construcción (o un avance de obra de por lo menos el 80% determinado conforme lo establece el Reglamento) al 31.12.2022.
2. No resulta aplicable el referido régimen a las obras exceptuadas de obtener licencia de edificación detalladas en el artículo 9 del TUO de la Ley N.° 29090.
3. Resulta aplicable el régimen en mención cuando la construcción es encargada a un tercero, quien es contratado a través de una empresa administradora, siendo esta última quien refactura a las empresas propietarias del activo el costo de dicho servicio; siempre y cuando dichas edificaciones o construcciones califiquen como activo fijo de la empresa que pretende efectuar la deducción.

smr

CT00059-2022

CT00060-2022

CT00062-2022

IMPUESTO A LA RENTA – Régimen Especial de Depreciación – Decreto Legislativo N.° 1488



PERCY MANUEL DIAZ  
SANCHEZ  
GERENTE  
19/04/2022 14:27:30