

INFORME N.º 073 -2010-SUNAT/2B0000

MATERIA:

Se consulta si los arrendatarios en contratos de arrendamiento financiero pueden acceder al beneficio establecido por el segundo párrafo del artículo 2º de la Ley N.º 29342.

BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N.º 299, norma que considera arrendamiento financiero, el contrato mercantil que tiene por objeto la locación de bienes muebles o inmuebles por una empresa locadora para el uso por la arrendataria, mediante pago de cuotas periódicas y con opción a comprar dichos bienes, publicado el 29.7.1984, y normas modificatorias.
- 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.
- Ley N.º 29342, Ley que establece un régimen especial de depreciación para edificios y construcciones, publicada el 7.4.2009.
- Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF, publicado el 19.8.1999, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

Conforme a lo establecido en el artículo 1º del Decreto Legislativo N.º 299, se considera arrendamiento financiero al contrato mercantil que tiene por objeto la locación de bienes muebles o inmuebles por una empresa locadora para el uso por la arrendataria, mediante pago de cuotas periódicas y con opción a favor de la arrendataria de comprar dichos bienes por un valor pactado.

El artículo 4º de la misma norma dispone que los bienes materia de arrendamiento financiero, deberán ser plenamente identificados. Agrega que la locadora mantendrá la propiedad de dichos bienes hasta la fecha en que surta efecto la opción de compra ejercida por la arrendataria por el valor pactado.

Ahora bien, en cuanto al régimen tributario del Impuesto a la Renta aplicable a este tipo de contratos, según el texto vigente del artículo 18º del Decreto Legislativo N.º 299, introducido a partir del ejercicio 2001 por la Ley N.º 27394⁽¹⁾, los bienes objeto de arrendamiento financiero se

¹ Publicada el 30.12.2000.

consideran activo fijo del arrendatario y se deben registrar contablemente de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad. Añade que la depreciación se efectuará conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta.

Asimismo, dicho artículo indica 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.

Adicionalmente, el artículo 2° del Decreto Legislativo N.° 915 precisa que la modificación del citado artículo 18° sólo resulta de aplicación para efecto del Impuesto a la Renta y las normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria.

De otro lado, el artículo 1° de la Ley N.° 29342 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, conforme a las disposiciones contenidas en dicha ley.

En ese sentido, el artículo 2° de la referida ley señala que, a partir del ejercicio gravable 2010, los edificios y las construcciones se podrán depreciar, para efecto del Impuesto a la Renta, aplicando un porcentaje anual de depreciación del veinte por ciento (20%) hasta su total depreciación, siempre que cumplan las siguientes condiciones:

- "a) La construcción se hubiera iniciado a partir del 1 de enero de 2009. Se entiende como inicio de la construcción el momento en que se obtenga la licencia de edificación u otro documento que establezca el Reglamento. 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.*

b) Si hasta el 31 de diciembre de 2010 la construcción tuviera como mínimo un avance de obra del ochenta por ciento (80%). Tratándose de construcciones que no hayan sido concluidas hasta el 31 de diciembre de 2010, 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".

Agrega que lo dispuesto en el párrafo anterior también puede ser aplicado por los contribuyentes que durante los años 2009 y 2010 adquieran en propiedad los bienes que cumplan las condiciones previstas en los literales a) y b). No se aplica lo previsto en este párrafo cuando dichos bienes hayan sido construidos total o parcialmente antes del 1 de enero de 2009.

3. De acuerdo con las normas citadas, en el contrato de arrendamiento financiero la arrendadora mantiene la propiedad del bien arrendado hasta la fecha en que, de ser el caso, surta efecto la opción de compra ejercida por la arrendataria.

Sin perjuicio de ello, para fines del Impuesto a la Renta, la arrendataria considerará a los bienes materia del contrato como parte de su activo fijo, por lo cual, cuando corresponda, deberá reconocer la depreciación que afecte al valor de dichos bienes en la determinación del mencionado impuesto.

Asimismo, el Decreto Legislativo N.º 299 contempla un régimen tributario especial aplicable a los contratos de arrendamiento financiero de bienes inmuebles, el cual permite la depreciación de dichos bienes considerando como tasa máxima anual a la que se establezca en relación con la duración del contrato, siempre y cuando este tenga una duración mínima de cinco (5) años, entre otros requisitos.

Por su parte, la Ley N.º 29342 regula un plazo especial de depreciación para los edificios y construcciones que cumplan las condiciones señaladas en los incisos a) y b) del artículo 2º de dicha ley. Este plazo es aplicable únicamente a los contribuyentes que construyan los mencionados bienes así como para aquellos que los adquieran en propiedad.

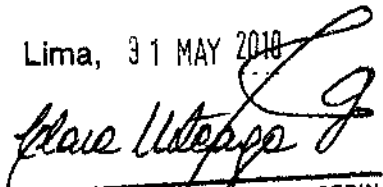
En ese sentido, a pesar que la arrendataria de un bien cedido en arrendamiento financiero debe incluir dicho bien dentro de su activo fijo, el plazo especial de depreciación establecido por la Ley N.º 29342 no alcanza a los bienes arrendados al amparo del Decreto Legislativo N.º 299, por cuanto expresamente se ha dispuesto como condición legal para el goce del plazo especial que el beneficiario adquiera el inmueble en propiedad, lo cual no ocurre en la relación jurídica analizada.

En efecto, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con la Norma VIII del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la ley.

CONCLUSIÓN:

El plazo especial de depreciación establecido por la Ley N.º 29342 no es aplicable a los bienes inmuebles que se cedan en arrendamiento financiero al amparo del Decreto Legislativo N.º 299.

Lima, 31 MAY 2010


CLARA R. URTEAGA GOLDSTEIN
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA



IMP
A0238-D10 / A0280-D10
IMPUESTO A LA RENTA - Arrendamiento Financiero.