

124

INFORME N.° -2010-SUNAT/2B0000

MATERIA:

En relación con el artículo 2° de la Ley N.° 29342, Ley que establece un Régimen Especial de Depreciación para Edificios y Construcciones, se consulta lo siguiente:

- 1) ¿Cuál es el alcance y qué comprende el término "edificaciones y construcciones"?
- 2) Indicar si los bienes que a continuación se detallan se encontrarían comprendidos dentro de los alcances del citado concepto:
 - 2.1 Terminaciones de edificios tales como:
 - 2.1.1 Cielos raso.
 - 2.1.2 Porcelanato.
 - 2.1.3 Mármol.
 - 2.1.4 Luminarias de cielo.
 - 2.2 Escaleras mecánicas.
 - 2.3 Ascensores y montacargas instalados en el edificio.
 - 2.4 Instalaciones de climatización del edificio.
 - 2.5 Instalaciones Eléctricas (montaje de canalización, cableado y conexiones).
 - 2.6 Instalación de sistemas contra incendios.
 - 2.7 Instalaciones sanitarias.
 - 2.8 Instalación de sistemas de seguridad.
 - 2.9 Instalaciones y acabados de madera en columnas y paredes.



BASE LEGAL:

Ley N.° 29342, Ley que establece un Régimen Especial de Depreciación para Edificios y Construcciones, publicada el 7.4.2009.

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.° 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.° 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias.

Ley N.° 26887, Ley General de Sociedades, publicada el 9.12.1997, y normas modificatorias.



Norma que aprueba 66 Normas Técnicas del Reglamento Nacional de Edificaciones, aprobada por el Decreto Supremo N.° 011-2006-VIVIENDA, publicada el 8.5.2006.

- Norma que aprueba uso obligatorio del Plan Contable General Empresarial, aprobada por la Resolución N.º 041-2008-EF-94 del Consejo Normativo de Contabilidad, publicada el 25.10.2008⁽¹⁾, y norma modificatoria.

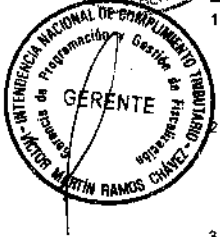
ANÁLISIS:

1. La legislación del Impuesto a la Renta no contiene ninguna definición de los términos "construcción" y "edificación"⁽²⁾, por lo cual es necesario recurrir a sus significaciones usuales, así como supletoriamente a otros dispositivos legales, de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario⁽³⁾.

- 1.1. El Diccionario de la Lengua Española⁽⁴⁾, en su tercera acepción, define a la *construcción* como "la obra construida o edificada"; asimismo, según este diccionario, por *construir* debe entenderse "fabricar, edificar, hacer de nueva planta una obra de arquitectura o ingeniería, un monumento o en general cualquier obra pública" (primera acepción).

Como se aprecia, el término *construcción* tiene un sentido amplio 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 construir" (primera acepción). A su vez, *edificio* se define como "construcción fija, hecha con materiales resistentes, para habitación humana o para otros usos".

En términos parecidos, el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual⁽⁵⁾ de Guillermo Cabanellas indica que *edificar* es "construir un edificio u ordenar su construcción", y *edificio* es "obra o fábrica que se construye para habitación u otros fines de la vida o convivencia humana; tales como casas, fábricas, palacios, lugares recreativos; ya se empleen como materiales adobes, piedras, ladrillos, madera, hierro o cualquier otro que signifique protección al menos relativa y de cierta permanencia contra la intemperie".



¹ De conformidad con el Artículo Único de la Resolución N.º 042-2009-EF/94 del Consejo Normativo de Contabilidad, publicada el 14.11.2009, se difiere su uso obligatorio hasta el 1.1.2011, con aplicación optativa en el año 2010.

Si bien las consultas han sido formuladas dentro del contexto de la Ley N.º 29342, dicha norma no ha otorgado un alcance especial a los conceptos *edificaciones* y *construcciones* que sea diferente al otorgado en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

³ Aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF, publicado el 19.8.1999, y normas modificatorias.

⁴ Vigésima Segunda Edición, consultado en <http://www.rae.es/rae.html>.

Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas de Torres - Tomo III, D - E. 30ª edición, Buenos Aires. Editorial Heliasta, 2008, página 405.

Asimismo, el Artículo Único de la Norma G.040 del Reglamento Nacional de Edificaciones⁽⁶⁾ define a la *edificación* como "la obra de carácter permanente, cuyo destino es albergar actividades humanas. Comprende las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella".

- 1.2. Por su parte, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N.º 16, Inmuebles, Maquinaria y Equipo⁽⁷⁾, regula el tratamiento contable a aplicar a los activos tangibles compuestos por propiedades, planta y equipo, rubro en el que se registran contablemente los edificios y construcciones, señalando que estos comprenden activos de la entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlo a terceros o para propósitos administrativos, y que se espera usar durante más de un periodo.

Cabe indicar que con anterioridad a la vigencia de la norma contable antes mencionada, el Tomo I del Plan Contable General del Sistema Uniforme de Contabilidad para Empresas⁽⁸⁾ incluía en el capítulo I, a los códigos contables de la clase 3, encontrándose comprendidos en la cuenta N.º 33 - Inmueble Maquinaria y Equipo, sub cuenta N.º 332, los edificios y construcciones, con las siguientes características: (i) son de una vida útil relativamente larga, (ii) no son objeto de las operaciones de venta, y (iii) están sujetos a depreciaciones, salvo el caso de los terrenos; criterios plenamente aplicables en la actualidad.

Asimismo, el Plan Contable General Empresarial establece que en la misma clase y código de cuenta antes indicado están comprendidos aquellos activos tangibles que están destinados al proceso productivo o a uso administrativo y/o suministro de bienes y servicios, etc.

- 1.3. En cuanto a la doctrina contable, W.A. Paton en su obra "Manual del Contador"⁽⁹⁾ considera como principales clases de activo con el nombre de "edificios" a los siguientes:

- Edificios usados en las operaciones. - Comprende los edificios en el sentido general de almacenes, fábricas, edificio para estaciones, bancos, etc.

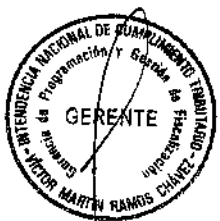
⁶ Cuyo Anexo fue publicado el 8.6.2006.

⁷ NIC N° 16. - Definiciones.- Las propiedades, plantas 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 esperan usar durante más de un periodo.

⁸ Aprobado por la Resolución Suprema N.º 450-73-EF/11, la cual quedó sin efecto por la Resolución CONASEV N.º 006-84-EFC/94.10, publicada el 3.3.1984, que aprobó el Plan Contable General Revisado.

⁹ Manual del Contador. W.A. PATON, quinta reimpression. México. Editorial LIMUSA, página 545.



- Recipientes de instalación fija.- El elevador de granos -indica- nos da un ejemplo al respecto.
- Obras construidas para facilitar las operaciones.- Incluye todas las estructuras más o menos permanentes que se usan en los trabajos y que no son edificios en el sentido restringido de la palabra, tales como muelles, diques, presas, monumentos, puentes, torres, armaduras, viaductos, pasajes subterráneos, muros de contención, rampas sujetas a depreciación, etc.
- Anexos permanentes.- Abarca todos los aditamentos de carácter permanente y con una vida útil que se supone tan larga como la del edificio o estructura a la que están unidos, por ejemplo, las cañerías, instalaciones de distribución eléctrica, etc., y en algunos casos, los cimientos de las máquinas y otros elementos especiales de la estructura principal.
- Obras permanentes de conducción.- Incluye los desagües y alcantarillas de hormigón o alfarería, atarjeas de los mismos materiales, túneles, pavimentos, etc.



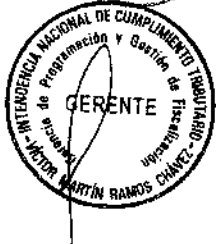
1.4.

De otro lado, de conformidad con los artículos 39° y 40° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, así como del artículo 22° de su Reglamento, para efecto de la depreciación los bienes que conforman el activo fijo se clasifican de la siguiente manera:

- Aquellos que se encuentran dentro de los alcances del artículo 39° del mencionado TUO y el inciso a) del artículo 22° de su Reglamento, rubro de "edificios y construcciones", cuya tasa de depreciación es del 5% anual, asumiéndose, de esta manera, que por su carácter permanente la vida útil de estos bienes sería no menor a 20 años; y,
- Los que se encuentran dentro de los alcances del artículo 40° del citado TUO y el inciso b) del artículo 22° de su Reglamento, referidos a los "demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas", respecto de los cuales se establecieron tasas máximas de depreciación anual que corresponden a una vida útil que fluctúa, en principio, entre 10 y 4 años.



En ese sentido, el Tribunal Fiscal en la Resolución N.° 07724-2-2005 señala respecto a las "edificaciones y construcciones" y "demás activos", que *"el primer grupo comprende bienes con una vida útil relativamente larga en comparación con la del segundo grupo, para el cual se aceptaba que podría tener una vida útil mucho más corta que "edificios y construcciones"*.



1.5

Asimismo, la Ley General de Sociedades en su artículo 11° prevé que la sociedad circunscribe sus actividades a aquellos negocios u

operaciones lícitas cuya descripción detallada constituye su objeto social.

Al respecto, debe tomarse en cuenta que para efectos de la acumulación de información sobre hechos económicos, estos deben registrarse en la contabilidad aplicando, adicionalmente a lo previsto en las normas contables que la regulan, lo dispuesto en el Plan Contable vigente en el país, considerando la actividad económica que desarrolla el ente y agrupándose los activos en función a determinadas características que deben cumplir; las cuales en el caso de los edificios y construcciones son las indicadas en el numeral 1.2.

Teniendo en cuenta la doctrina, las normas y las definiciones expuestas, dentro de la expresión "edificios y construcciones" deben entenderse comprendidas las edificaciones propiamente dichas y aquellas construcciones u obra de arquitectura o ingeniería o similares que se caractericen por su fijeza y permanencia, característica esta última asociada a una vida útil relativamente extensa, que no son objeto de venta en el curso normal de las operaciones de una entidad, se utilizan en el proceso de producción o comercialización o para uso administrativo, y que están sujetas a depreciación, excepto terrenos.

2. Con relación a la segunda consulta, debe indicarse que para efecto de determinar el costo de adquisición, el numeral 1) del artículo 20° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta⁽¹⁰⁾ señala que éste se compone por el importe pagado en la compra, incluidas las mejoras permanentes, más aquellos gastos incurridos en su adquisición y otros que resulten necesarios para colocar los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente. De igual forma, el numeral 2) del artículo citado señala como costo de producción o construcción del bien, a los materiales y mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.

La NIC N.° 16 señala en el párrafo 16 cuáles son los componentes del costo de las propiedades, planta y equipo⁽¹¹⁾, y en el párrafo 17 menciona

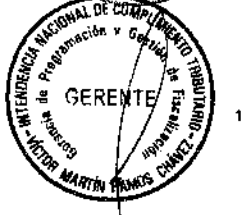


¹⁰ Dicho numeral, señala que debe entenderse por:

- 1) Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, incrementada en las mejoras incorporadas con carácter permanente y los gastos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o enajenación de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente. En ningún caso los intereses formarán parte del costo de adquisición.

¹¹ El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende:

- (a) su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio;
- (b) todos los costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia;



ejemplos de costos directamente relacionados⁽¹²⁾; por su parte, en el párrafo 20 establece que el reconocimiento de los costos que conforman el activo concluirá cuando éste se encuentre en condiciones necesarias⁽¹³⁾ para operar.

Como se puede apreciar, las normas contables y tributarias distinguen los componentes del costo de los bienes respecto de aquellos gastos necesarios para su uso. Además, desde el punto de vista contable, los costos de la propiedad, planta y equipo se terminan de reconocer cuando el activo se encuentra en condiciones de operar, lo cual supone que en el costo del bien deben considerarse las erogaciones necesarias para su puesta en funcionamiento, uso económico o aprovechamiento.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta la doctrina contable citada en el numeral 1.3 del presente rubro, según la cual, forman parte de "los edificios", entre otros, los "anexos permanentes", definidos como aquellos aditamentos de carácter permanente y con una vida útil tan larga como la del edificio o estructura a la que están unidos, como por ejemplo: las cañerías y las instalaciones de distribución eléctrica, así como también algunos casos de cimientos de las máquinas y otros elementos especiales de la estructura principal.

- (c) la estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurre la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos del de la producción de inventarios durante tal periodo.

Ejemplos de costos directamente relacionados son:

- (a) los costos de beneficios a los empleados (según se definen en la NIC 19 Beneficios a los Empleados), que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo;
- (b) los costos de preparación del emplazamiento físico;
- (c) los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;
- (d) los costos de instalación y montaje; y
- (e) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, después de deducir los importes netos de la venta de cualesquiera elemento producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (tales como muestras producidas mientras se probaba el equipo); y
- (f) los honorarios profesionales.

13 Párrafo 20.- El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo **terminará** cuando el elemento se encuentre en el lugar y **condiciones necesarias para operar** de la forma prevista por la gerencia. Por ello, los costos incurridos por la utilización o por la reprogramación del uso de un elemento no se incluirá en el importe en libros del elemento correspondiente. Por ejemplo los siguientes costos no se incluirán en el importe en libros de un elemento de propiedades planta y equipo:

- (a) Costos incurridos cuando un elemento capaz de operar de la forma prevista por la gerencia, todavía tiene que ser puesto en marcha o está operando por debajo de su capacidad plena;
- (b) pérdidas operativas iniciales, tales como las incurridas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el elemento; y
- (c) costos de reubicación o reorganización de parte o de la totalidad de las explotaciones de la entidad.

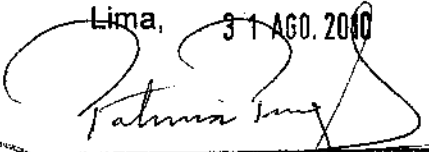


En ese orden de ideas, formarán parte de las edificaciones y construcciones todos los bienes y materiales que sean necesarios para el funcionamiento, uso o aprovechamiento económico del edificio o construcción, así como los aditamentos de carácter permanente que tengan una vida útil relativamente larga como la obra.

CONCLUSIONES:

1. Para fines del Impuesto a la Renta, dentro de la expresión "edificaciones y construcciones" deben entenderse comprendidas las edificaciones propiamente dichas y toda construcción, obra de arquitectura o ingeniería que tienen como características su fijeza y permanencia, ésta última asociada a una vida útil relativamente extensa, similar a la que corresponde a un edificio, no se destinan para la venta en el curso normal de las operaciones de una entidad, y se utilizan en el proceso de producción o comercialización o para uso administrativo y que están sujetas a depreciación, excepto terrenos.
2. Formarán parte de las edificaciones y construcciones todos los bienes y materiales que sean necesarios para su puesta en funcionamiento, uso o aprovechamiento económico, así como los aditamentos de carácter permanente que tengan una vida útil relativamente larga como la obra.

Lima, 31 AGO. 2010


PATRICIA PINGLO TRIPI
Intendente Nacional Jurídico (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA



pnr
A0205.1-D10
IMPUESTO A LA RENTA - Régimen Especial de Depreciación.

