

INFORME N.º 065-2011-SUNAT/2B0000

MATERIA:

En relación con el régimen de depreciación otorgado por el Decreto Legislativo N.º 1058, se consulta:

1. Si las disposiciones del referido Decreto Legislativo están sujetas al plazo supletorio máximo de 6 años de vigencia, contenido en el artículo 2º, inciso c) del Decreto Legislativo N.º 977.
2. En el supuesto que tal plazo supletorio sea aplicable, si las empresas que se acojan a este régimen continuarán depreciando sus activos con una tasa de hasta 20% anual hasta agotarlos, aunque hayan iniciado operaciones en el último año de vigencia del Decreto Legislativo N.º 1058.
3. Si el régimen contenido en el citado Decreto Legislativo será aplicable tanto a las centrales que entren en operación comercial o inicien su construcción durante la vigencia de este decreto.

BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N.º 1058, norma que promueve la inversión en la actividad de generación eléctrica con recursos hídricos y con otros recursos renovables, publicado el 28.6.2008.
- Decreto Legislativo N.º 977, norma que establece la ley marco para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, publicado el 15.3.2007.
- Texto Único Ordenado (TUO) 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.

ANÁLISIS:

1. El artículo 1º del Decreto Legislativo N.º 1058 señala que la actividad de generación de energía eléctrica a base de recursos hídricos o a base de otros recursos renovables, tales como el eólico, el solar, el geotérmico, la biomasa o la mareomotriz, gozará del régimen de depreciación acelerada para efectos del Impuesto a la Renta.

Agrega que, este régimen será aplicable a las centrales que entren en operación comercial a partir de la vigencia de dicho Decreto Legislativo. La depreciación acelerada será aplicable a las maquinarias, equipos y obras civiles necesarias para la instalación y operación de la central, que sean adquiridos y/o construidos a partir de la vigencia de dicho Decreto Legislativo. Para estos efectos, la tasa anual de depreciación será no mayor

de veinte por ciento (20%) como tasa global anual. La tasa podrá ser variada anualmente por el titular de generación, previa comunicación a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), sin exceder el límite señalado en el párrafo que antecede, excepto en los casos en que la propia Ley del Impuesto a la Renta autorice porcentajes globales mayores.

2. Como se aprecia, al inversionista que ponga en operación comercial una central de generación de energía eléctrica a base de recursos hídricos u otros recursos renovables se le concede la opción de aplicar una tasa global de depreciación máxima anual de hasta el veinte por ciento (20%) sobre la maquinaria, equipo y obras civiles, siempre y cuando sean adquiridos o construidos a partir de la vigencia del Decreto Legislativo N.º 1058.

Debe advertirse que esta tasa máxima supone un tratamiento más favorable que el establecido en las normas contenidas en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta para la determinación de este impuesto. Téngase en consideración que la tasa de depreciación aplicable para edificios y construcciones es de cinco por ciento (5%) anual, según el artículo 39º del mencionado TUO.

En ese sentido, la depreciación acelerada contemplada en el Decreto Legislativo N.º 1058 al suponer un tratamiento especial y diferenciado respecto del régimen ordinario, tiene el carácter de un beneficio tributario, en la medida que se fundamenta exclusivamente en la promoción de las inversiones en determinadas actividades económicas⁽¹⁾.

3. Por otra parte, el inciso c) del artículo 2º del Decreto Legislativo N.º 977 indica que, para la dación de normas legales que contengan exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, el articulado de la propuesta legislativa deberá señalar de manera clara y detallada el objetivo de la medida, los sujetos beneficiarios, así como el plazo de vigencia del beneficio, el cual no podrá exceder de seis (6) años. Toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de seis (6) años.

Cabe mencionar que en el caso del régimen de depreciación acelerada otorgado por el Decreto Legislativo N.º 1058, esta medida fue adoptada sin establecer un plazo de vigencia, por lo que, al constituir un beneficio tributario, le resulta aplicable el plazo de vigencia de seis (6) años previsto en el inciso citado en el párrafo precedente.

¹ Al respecto, Héctor Villegas (*Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, pp. 366-367), ha señalado la diferencia entre los conceptos de "exención tributaria" y "beneficio tributario". Así, señala que en la exención tributaria la desconexión entre hipótesis y mandato es total, no surge deuda tributaria de sujeto pasivo alguno; en tanto que hay beneficios tributarios cuando la desconexión entre hipótesis y mandato no es total sino parcial, siendo distintos los nombres que las leyes tributarias asignan a estos beneficios (franquicias, desgravaciones, amortizaciones aceleradas, etc.). Además, indica que los beneficios tributarios constituyen límites al principio de la generalidad y sus fundamentos o motivos deben buscarse en la política fiscal.

4. Ahora bien, como consecuencia del término de la vigencia del beneficio bajo comentario, los contribuyentes que hubieran gozado de la tasa global máxima anual del veinte por ciento (20%), en adelante deberán aplicar las tasas de depreciación previstas en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, incluso para los bienes cuya depreciación se empezó a computar durante la vigencia del Decreto Legislativo N.º 1058.

En efecto, este Decreto Legislativo no ha otorgado un derecho adquirido a continuar con el régimen de depreciación acelerada hasta que el bien quede totalmente depreciado⁽²⁾, por lo cual, una vez finalizada la vigencia del beneficio, corresponde aplicar de manera inmediata las normas generales del Impuesto a la Renta.

Al respecto, la doctrina señala que “aplicación inmediata de una norma es aquella que se hace a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras tiene vigencia, es decir, entre el momento en que entra en vigencia y aquél en que es derogada o modificada”⁽³⁾.

En ese sentido, las tasas de depreciación previstas en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento deben aplicarse a partir del cese de la vigencia del régimen de depreciación acelerada para todos los bienes del activo fijo sin excepción.

5. Finalmente, debe indicarse que, tal como se desprende del artículo 1º del Decreto Legislativo N.º 1058 y de acuerdo a lo señalado en el presente documento, el régimen de depreciación acelerada resulta aplicable a las centrales que entren en operación comercial a partir de la fecha de vigencia del citado decreto (sea que las mismas se construyan a partir de dicha fecha o ya se hubiera iniciado su construcción), pero únicamente respecto de las maquinarias, equipos y obras civiles adquiridos y/o construidos a partir de la misma fecha para su instalación y operación.

CONCLUSIONES:

1. El régimen de depreciación acelerada establecido por el Decreto Legislativo N.º 1058 está sujeto al plazo máximo de vigencia de seis (6) años previsto en el inciso c) del artículo 2º del Decreto Legislativo N.º 977.
2. A partir del término de la vigencia del mencionado régimen, los contribuyentes deberán aplicar las tasas de depreciación previstas en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, incluso para los bienes cuya depreciación se empezó a computar durante la vigencia del Decreto Legislativo N.º 1058.

² A diferencia, por ejemplo, del artículo 4º de la Ley N.º 29342, publicada el 7.4.2009, que dispuso un régimen especial de depreciación para edificios y construcciones.

³ RUBIO CORREA, Marcial, en *Para Leer el Código Civil III – Título Preliminar*, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 1986, p. 57.

3. El régimen de depreciación acelerada resulta aplicable a las centrales que entren en operación comercial a partir de la fecha de vigencia del Decreto Legislativo N.º 1058 (sea que las mismas se construyan a partir de dicha fecha o ya se hubiera iniciado su construcción), pero únicamente respecto de las maquinarias, equipos y obras civiles adquiridos y/o construidos a partir de la misma fecha para su instalación y operación.

Lima, 31 de mayo de 2011

Original firmado por
MÓNICA PATRICIA PINGLO TRIPI
Intendente Nacional Jurídico (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

rap
A0340-D11
IMPUESTO A LA RENTA – Régimen de depreciación acelerada.