

INFORME N.º 017-2016-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Respecto a la modificación al artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta introducida por el Decreto Legislativo N.º 1112(¹), y en relación con los activos que fueron adquiridos o construidos hasta el 31.12.2012, que hayan empezado a ser utilizados en la generación de rentas gravadas recién a partir del 1.1.2013, se consulta si para la deducción de la depreciación tributaria se requiere que la sustentación de su costo de adquisición o construcción se efectúe con comprobantes de pago.

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, "la LIR").

ANÁLISIS:

1. El inciso f) del artículo 37º de la LIR señala que 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 y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Asimismo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 38º de la citada ley, 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.

De otro lado, el artículo 41º de la misma ley dispone que 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.

Como se aprecia de las normas citadas, para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, es deducible la depreciación por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo, que se utilicen en la generación de rentas gravadas, la cual se calculará sobre su costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de tales bienes.

2. Al respecto, cabe indicar que la norma de la LIR que, en general, regula lo referido a dicho costo es su artículo 20º, el cual establece, específicamente, qué se debe entender por costo de adquisición, producción o construcción, y

¹ Publicado el 29.6.2012 y vigente a partir del 1.1.2013, de conformidad con lo previsto por la Primera Disposición Complementaria Final del citado decreto legislativo.

por valor de ingreso al patrimonio de los bienes; y prevé también cómo se determina dicho costo tratándose de bienes depreciables.

Si bien dicha regulación está dada en el contexto de la determinación de la renta bruta respecto de ingresos que provengan de la enajenación de bienes, toda vez que, conforme se ha señalado, la depreciación se calcula sobre el costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de los bienes, de una interpretación sistemática de los artículos 41° y 20° de la LIR, se puede afirmar que dicha depreciación debe calcularse sobre el aludido costo o el valor de ingreso al patrimonio de los bienes, determinados conforme a este último artículo⁽²⁾.

3. Ahora bien, toda vez que la consulta está orientada a determinar si para la deducción de la depreciación tributaria de los activos que fueron adquiridos o construidos hasta el 31.12.2012, que hayan empezado a ser utilizados en la generación de rentas gravadas recién a partir del 1.1.2013, se requiere que la sustentación de su costo de adquisición o construcción se efectúe con comprobantes de pago, corresponde establecer si resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 20° de la LIR con la modificación introducida por el Decreto Legislativo N.° 1112 que entró en vigencia a partir del 1.1.2013.

Al respecto, es pertinente indicar que en el Informe N.° 162-2013-SUNAT/4B0000⁽³⁾ se ha señalado que *con relación a la aplicación de la norma en el tiempo, la Constitución y el Código Civil establecen como regla general la irretroactividad, recogiendo la teoría de los hechos cumplidos o de aplicación inmediata de la norma.*

Agrega que la nueva norma es de aplicación inmediata para todos los hechos, relaciones y situaciones jurídicas que se producen bajo su imperio y para las consecuencias pendientes de los hechos, relaciones y situaciones jurídicas que se produjeron bajo el imperio de la norma anterior.

En ese sentido, para sustentar el costo de adquisición o construcción de los bienes depreciables del activo fijo, se deberá tener en cuenta lo que establezca la norma vigente en los ejercicios a los que corresponden las depreciaciones de que se trate.

En tal virtud, toda vez que en el supuesto materia de consulta, la deducción del gasto de depreciación de los activos que fueron adquiridos o construidos hasta el 31.12.2012, se realiza a partir del 1.1.2013, deberá tenerse en cuenta la norma vigente a partir de esta última fecha.

4. Dicha norma es el artículo 20° de la LIR, con la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N.° 1112, vigente a partir del 1.1.2013, el cual establece

² Nótese que resultaría incongruente que se entendiera que la normativa del Impuesto a la Renta hubiera establecido una diferencia en la determinación del costo computable de los bienes enajenados y los bienes depreciables, dado que cuando un contribuyente adquiere un bien, su costo computable puede afectar la determinación del Impuesto a la Renta, sea a través de su enajenación o depreciación.

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

que cuando el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable 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.

Asimismo, el cuarto párrafo de dicho artículo señala que la obligación de sustentar el costo computable con comprobantes de pago no será aplicable, entre otros, cuando de conformidad con el artículo 37° de la LIR, se permita la sustentación del gasto con otros documentos, en cuyo caso el costo podrá ser sustentado con tales documentos.

Considerando lo anterior, se puede afirmar que para efectos de la deducción de la depreciación por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo, que se utilicen en la generación de rentas gravadas, su costo de adquisición o construcción, debe estar sustentado con comprobantes de pago⁽⁴⁾, salvo los casos de excepción a que alude el cuarto párrafo del artículo 20° de la LIR.

Por lo tanto, tratándose de activos que fueron adquiridos o construidos hasta el 31.12.2012, que hayan empezado a ser utilizados en la generación de rentas gravadas recién a partir del 1.1.2013, para la deducción de su depreciación tributaria se requiere, en general, que la sustentación de su costo de adquisición o construcción se efectúe con comprobantes de pago⁽⁵⁾.

⁴ Lo cual guarda concordancia con lo dispuesto en:

- a) El penúltimo párrafo del artículo 37° de la LIR, que establece que podrán ser deducibles como gasto o costo aquellos sustentados con Boletas de Venta o Tickets que no otorgan dicho derecho, emitidos sólo por contribuyentes que pertenezcan al Nuevo Régimen Único Simplificado - Nuevo RUS, hasta el límite del 6% (seis por ciento) de los montos acreditados mediante Comprobantes de Pago que otorgan derecho a deducir gasto o costo y que se encuentren anotados en el Registro de Compras.
- b) El inciso j) del artículo 44° de la LIR, el cual dispone que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Nótese que, conforme al inciso f) del artículo 37° de la LIR, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, siendo uno de esos conceptos deducibles como gasto, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo.

- c) El Decreto Ley N.° 25632, publicado el 24.7.1992 y normas modificatorias, el cual establece que:
 1. Están obligados de emitir comprobantes de pago todas las personas que transfieran bienes, en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza; y que esta obligación rige aun cuando la transferencia o prestación no se encuentre afecta a tributos (artículo 1°).
 2. Para efecto de lo dispuesto en dicho decreto ley, la SUNAT señalará los comprobantes de pago que permiten sustentar gasto o costo con efecto tributario, ejercer el derecho al crédito fiscal o al crédito deducible, y cualquier otro sustento de naturaleza similar [inciso e) de su artículo 3°]; siendo que mediante el Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N.° 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999 y normas modificatorias, se ha establecido qué comprobantes de pago permiten sustentar gasto o costo con efecto tributario.

⁵ Salvo los casos de excepción a que alude el cuarto párrafo del artículo 20° de la LIR.

CONCLUSIÓN:

Tratándose de activos que fueron adquiridos o construidos hasta el 31.12.2012, que hayan empezado a ser utilizados en la generación de rentas gravadas recién a partir del 1.1.2013, para la deducción de su depreciación tributaria se requiere, en general, que la sustentación de su costo de adquisición o construcción se efectúe con comprobantes de pago.

Lima, 19 ENE. 2016

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional

Intendencia Nacional Jurídica

**SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATÉGICO**

rmh

CT0820-2015

Impuesto a la Renta: Sustentación del costo de adquisición o construcción de bienes depreciables con comprobantes de pago para la deducción de su depreciación.