

INFORME N.º 149-2019-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

En el supuesto de que por aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se hubiera efectuado un ajuste rebajando el costo de adquisición o producción de un bien mueble calificado como activo fijo, se formula las siguientes consultas:

1. ¿Corresponde deducir como gasto en la declaración jurada el ajuste indicado en el último ejercicio en el que el bien mueble registre depreciación para fines contables?
2. ¿Corresponde considerar el importe aludido en la consulta 1 como parte del costo computable a deducir en el caso que los bienes hubiesen sido enajenados antes de quedar completamente depreciados según lo previsto en el segundo párrafo del artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta?
3. ¿Corresponde deducir el importe en cuestión como gasto deducible en el caso que el bien mueble sea dado de baja por desuso u obsolescencia de acuerdo a la opción 2 prevista en el inciso i) del artículo 22º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta?

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).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, el Reglamento de la LIR).

ANÁLISIS:

1. El artículo 20º de la LIR establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, y que cuando tales ingresos 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⁽¹⁾. Agrega que si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esta ley.

A su vez, el inciso d) del artículo 37º de la citada ley permite deducir de la renta bruta las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros⁽²⁾.

¹ Siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

² Y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.

De otro lado, el inciso f) del artículo 37° de la referida ley dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes⁽³⁾.

Por su parte, el artículo 43° de la misma ley indica que los bienes depreciables, excepto inmuebles, que queden obsoletos o fuera de uso, podrán, a opción del contribuyente, depreciarse anualmente hasta extinguir su costo o darse de baja, por el valor aún no depreciado a la fecha del desuso, debidamente comprobado.

En concordancia con lo anterior, el inciso i) del artículo 22° del Reglamento de la LIR prevé que, a efecto de lo dispuesto por el artículo 43° de la ley, en caso que alguno de los bienes depreciables quedara fuera de uso u obsoleto⁽⁴⁾, el contribuyente podrá optar por:

1. Seguir depreciándolo anualmente hasta la total extinción de su valor aplicando los porcentajes de depreciación previstos en la Tabla a que se refiere el inciso b) de este artículo; o
2. Dar de baja al bien por el valor aún no depreciado a la fecha en que el contribuyente lo retire de su activo fijo. La SUNAT dictará las normas para el registro y control contable de los bienes dados de baja.

Además, el artículo 23° del citado Reglamento establece que la inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase de un cuarto ($\frac{1}{4}$) de la Unidad Impositiva Tributaria (UIT), a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe; excepto cuando los referidos bienes formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento.

De las normas citadas se tiene que la recuperación de la inversión en activos fijos puede realizarse mediante:

- a) Su deducción como costo, en los casos en que estos se enajenen.

³ Así, el artículo 38° de la LIR prevé 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; debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.

Por su parte, el artículo 41° de la LIR establece 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.

A su vez, el segundo párrafo del artículo 22° del Reglamento de la LIR señala que, tratándose de bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría distintos a edificios y construcciones, la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la tabla contenida en dicho artículo.

⁴ El desuso o la obsolescencia deberán estar debidamente acreditados y sustentados por informe técnico dictaminado por profesional competente y colegiado.

- b) Su deducción como pérdida extraordinaria, cuando esta es provocada por caso fortuito o fuerza mayor o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros.
- c) Su deducción por las depreciaciones admitidas en la normativa del impuesto a la renta.
- d) Su depreciación anual hasta extinguir su costo o dándose de baja, por el valor aún no depreciado a la fecha del desuso, tratándose de bienes que queden obsoletos o fuera de uso, excepto inmuebles.
- e) Su deducción como gasto, tratándose de bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase de $\frac{1}{4}$ de la UIT.

Nótese que la base a partir de la cual se calculan los importes que serán objeto de recuperación conforme a lo señalado en el párrafo precedente es el costo computable⁽⁵⁾, cuya determinación se efectúa conforme a lo establecido en el artículo 20° de la LIR y su norma reglamentaria, y en la cual no tienen incidencia, para efectos tributarios, los ajustes a dicho costo por aplicación de las NIIF.

Cabe precisar que lo señalado en el párrafo precedente también resulta de aplicación tratándose de la depreciación, con la particularidad de que, en el caso de bienes del activo fijo distintos a edificios y construcciones, la normativa del impuesto a la renta exige que la depreciación, para ser aceptada tributariamente, se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables.

- 2. Por lo tanto, considerando el análisis efectuado en el numeral precedente, se puede afirmar que, en el supuesto de que por aplicación de las NIIF se hubiera efectuado un ajuste rebajando el costo de adquisición o producción de un bien mueble calificado como activo fijo:
 - a. No corresponde deducir como gasto en la declaración jurada el importe del ajuste indicado en el último ejercicio en el que el bien mueble registre depreciación para fines contables, debido a que dicha deducción no está prevista en la normativa del impuesto a la renta como una posibilidad para la recuperación de la inversión en activos fijos⁽⁶⁾.
 - b. En cuanto a la segunda consulta, corresponde deducir el ajuste como parte del costo computable del activo en caso sea enajenado antes de quedar completamente depreciado, debido a que aun cuando contablemente exista una disminución del costo de adquisición o producción por aplicación de las NIIF, la propia LIR en su artículo 20 define lo que debe considerarse como costo computable para efectos de su enajenación, siendo que el citado artículo no ha previsto que el ajuste en mención tenga incidencia en dicho costo computable.

⁵ En el Oficio N.° 343-2003-2B0000 (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/o3432003.htm>) se alude a que el gasto deducible para efecto de la determinación de la renta imponible, en caso existan pérdidas extraordinarias por caso fortuito o fuerza mayor, es el costo computable de los bienes sobre los que recaen dichas pérdidas.

⁶ En este punto, es del caso indicar que en el Informe N.° 025-2014-SUNAT/4B0000 (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i025-2014.pdf>) se señaló que no puede deducirse como gasto, vía declaración jurada, la depreciación que corresponde a la diferencia del costo de adquisición registrado en un inicio respecto del costo rebajado luego de la contabilización del ajuste efectuado como consecuencia de la aplicación de las NIIF.

- c. Respecto de la tercera consulta, de haberse optado por la segunda opción señalada en el inciso i) del artículo 22 del Reglamento de la LIR, corresponde deducir el importe del ajuste en cuestión, en caso que los bienes depreciables queden obsoletos o fuera de uso, toda vez que las dos opciones de deducción a las que se refiere dicho inciso se calculan sobre la misma base, que es el costo computable, siendo que el requisito de la contabilización dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables aplica únicamente tratándose de la deducción vía depreciación de tales bienes muebles, mas no en el caso de la deducción que se efectúa dándose de baja estos bienes.

CONCLUSIONES:

En el supuesto que, por aplicación de las NIIF, se hubiera efectuado un ajuste rebajando el costo de adquisición o producción de un bien mueble calificado como activo fijo:

1. No corresponde deducir como gasto en la declaración jurada el importe del ajuste indicado en el último ejercicio en el que el bien mueble registre depreciación para fines contables.
2. Corresponde considerar dicho ajuste como parte del costo computable del activo en caso sea enajenado antes de quedar completamente depreciado.
3. Corresponde deducir el importe del ajuste en cuestión como gasto deducible en el caso que el bien mueble sea dado de baja por desuso u obsolescencia, en caso se opte por la segunda opción señalada en el inciso i) del artículo 22 del Reglamento de la LIR.

Lima, 23 OCT.2019

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional

Intendencia Nacional Jurídico Tributario

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS