

## **INFORME N.° 115-2020-SUNAT/7T0000**

### **MATERIA:**

Se consulta si en la medida que las embarcaciones y/o buques califican como bienes inmuebles en aplicación de lo dispuesto por el Código Civil se encontrarían comprendidos en el término “edificios y construcciones” contenido en el artículo 3 del Decreto Legislativo N.° 1488.

### **BASE LEGAL:**

- 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, LIR).
- 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 (en adelante, Reglamento de la LIR).
- Decreto Legislativo N.° 1488 que establece un régimen especial de depreciación y modifica plazos de depreciación, publicado el 10.5.2020, (en adelante, DL 1488).

### **ANÁLISIS:**

1. El artículo 38 de la LIR señala 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.

Agrega dicho artículo que las depreciaciones a que se refiere el párrafo anterior se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, 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 39 de la LIR establece que los edificios y construcciones se depreciarán a razón del cinco por ciento (5%) anual<sup>(1)</sup>.

2. Mediante el DL 1488 se establece, de manera excepcional y temporal, un régimen especial de depreciación para los contribuyentes del Régimen General del Impuesto a la Renta, estableciéndose menores plazos de depreciación para determinados bienes, a través del incremento de los porcentajes de depreciación; ello a fin de promover la inversión privada y



<sup>1</sup> Utilizando el método de línea recta según señala el inciso a) del artículo 22 del Reglamento de la LIR.

otorgar mayor liquidez, dada la coyuntura económica por efectos del COVID-19, conforme se indica en el artículo 1 del citado decreto.

Así, el DL 1488 incluye, en su Capítulo II, la regulación de un régimen especial de depreciación para los contribuyentes del Régimen General del Impuesto a la Renta, por el cual, según su artículo 3, a partir del ejercicio gravable 2021, los edificios y las construcciones se depreciarán aplicando un porcentaje anual del veinte por ciento (20%) hasta su total depreciación, siempre que los bienes sean totalmente afectados a la producción de rentas gravadas de tercera categoría y cumplan con las siguientes condiciones:

- i. La construcción se hubiera iniciado a partir del 1 de enero de 2020.
- ii. Hasta el 31 de diciembre de 2022 la construcción tuviera un avance de obra de por lo menos el ochenta por ciento (80%). Tratándose de construcciones que no hayan sido concluidas hasta el 31 de diciembre de 2022, se presume que el avance de obra a dicha fecha es menor al ochenta por ciento (80%), salvo que el contribuyente pruebe lo contrario.

Asimismo, se prevé que lo dispuesto en el párrafo anterior también pueda ser aplicado por los contribuyentes que, durante los años 2020, 2021 y 2022, adquieran en propiedad los bienes que cumplan las condiciones antes señaladas; no siendo de aplicación tales disposiciones cuando dichos bienes hayan sido construidos total o parcialmente antes del 1 de enero de 2020.

3. De otro lado, en cuanto a la naturaleza de las embarcaciones y/o buques cabe señalar que el artículo 885 del Código Civil establece que las naves y embarcaciones, entre otros, tienen la calidad de inmuebles.

Conforme a lo expuesto, las normas tributarias previamente citadas, no definen lo que debe entenderse como "edificios y construcciones; observándose además que al regular la depreciación no han recogido la clasificación de bienes contenida en la normativa civil, por lo que el solo hecho que las embarcaciones y buques califiquen como bienes inmuebles según el Código Civil no implica que se encuentren comprendidos en el término "edificios y construcciones".

Ahora bien, respecto de los bienes que deben considerarse como "edificios y construcciones" para efectos de la depreciación, en el Informe N.º 124-2010-SUNAT/2B0000<sup>(2)</sup> esta Intendencia ha concluido lo siguiente:

*"Para fines del Impuesto a la Renta, dentro de la expresión "edificios y construcciones" deben entenderse comprendidas las edificaciones propiamente dichas y toda construcción, obra de arquitectura o ingeniería que*



<sup>2</sup> Disponible en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2010/informe-oficios/i124-2010.pdf>.

*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”<sup>(3)</sup>.*

4. En tal sentido, para determinar si las embarcaciones y buques califican como “edificios y construcciones”, no es relevante su consideración como inmuebles bajo la normativa civil, sino que corresponde analizar si estos encajan en la definición señalada en el numeral anterior.

Ahora bien, toda vez que la definición en mención no abarca a todas las construcciones<sup>(4)</sup> sino solo aquellas que cumplan con las características de fijeza y permanencia<sup>(5)</sup>, se puede afirmar que, al no reunir tales características, sino que, por el contrario, tienen como característica principal el ser medios de transporte, las embarcaciones y los buques no se encuentran comprendidos en el término “edificios y construcciones” contenido en el artículo 3 del DL 1488<sup>(6)</sup>.

## CONCLUSIÓN:

Las embarcaciones y los buques no se encuentren comprendidos en el término “edificios y construcciones” contenido en el artículo 3 del Decreto Legislativo N.º 1488.

Lima, 06 de noviembre de 2020.



**ENRIQUE PINTADO ESPINOZA**  
Intendente Nacional  
Intendencia Nacional Jurídico Tributario  
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ABAJANTA DE TRIBUTOS INTERNOS

elc

CT0381-2020

IMPUESTO A LA RENTA – Depreciación acelerada – Decreto Legislativo N.º 1488

<sup>3</sup> Conclusión que ha sido empleada en el Informe N.º 0128-2015-SUNAT/5D000 para definir los alcances de dicho término respecto del régimen de depreciación acelerada previsto por la Ley N.º 30264, publicada el 16.11.2014 (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/128-2015.pdf>), el cual es similar al régimen establecido por el artículo 3 del DL 1488 según lo señalado en su exposición de motivos.

<sup>4</sup> Coincidiendo en ello con lo señalado en el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 07724-2-2005 en el sentido que para considerar a un bien como edificio o construcción a que se refiere el artículo 39 de la LIR no basta con que haya sido “construido”.

<sup>5</sup> Y que adicionalmente no se destinen para la venta en el curso normal de las operaciones de una entidad, y se utilicen en el proceso de producción o comercialización o para uso administrativo y que estén sujetas a depreciación.

<sup>6</sup> Ello aun cuando pudieran cumplir el requisito de permanencia por cuanto deben reunirse ambas características de manera concurrente. En ese sentido cabe agregar que no basta que una norma califique como construcción a un buque, como lo hace la Decisión 487 de la Comunidad Andina Garantías Marítimas (Hipoteca Naval y Privilegios Marítimos) y Embargo Preventivo de Buques modificada por la Decisión 532, al definir como buque o nave a “*toda construcción flotante apta para navegar, cualquiera sea su tipo, clase o dimensión*” para que se encuentre comprendido en el término “edificios y construcciones” recogido en la norma tributaria, debiendo reunir las características analizadas previamente.