

Apuntes sobre la Deducción para el Impuesto a la Renta de la Depreciación de la Maquinaria y Equipo

Jorge Luis Picón Gonzales*

“Hacer la Declaración Jurada para el pago del impuesto a la renta siempre es materia complicada, mas aún si es que vamos a incluir en ella deducciones por depreciación. A través de éste artículo, el Dr. Picón Gonzáles señala importantes apuntes a tener en cuenta para llevar a cabo una correcta declaración de las depreciaciones que podrán ser incluidas en ella”

I. Reglas Generales Aplicables a toda Deducción del IR

Cuando se desarrolla la deducción para efecto del Impuesto a la Renta (en adelante IR) de cualquier gasto o costo, debe partirse por señalar que, de acuerdo a nuestra actual legislación, adicionalmente a las reglas que vamos a analizar (las aplicables puntualmente a la depreciación), dicho gasto o costo debe cumplir con 7 requisitos previos, los cuales si bien no podemos desarrollar en el presente documento, nos remitimos a nuestra anterior publicación¹, limitándonos en el presente artículo a brindar ejemplos:

1. Debe cumplir con el principio de causalidad. Así por ejemplo si la empresa tiene un activo que siendo su propiedad no sirve para el negocio, se desconocerá el efecto de la depreciación.

RTF N° 1804-1-2006

*Se desconoce el crédito fiscal y gasto por operaciones ajenas al giro de negocio al no haberse acreditado que los **palcos del monumental** hayan sido utilizados en actividades generadoras de rentas de tercera categoría o que tuvieron incidencia en el incremento de sus ventas.*

2. Debe ser real o fehaciente.
3. Al momento de ser adquirido, el activo debe pagarse cumpliendo las normas de bancarización.
4. Adquirirse al valor de mercado.
5. Determinarse si estamos ante un gasto o un costo. Sobre el particular, debe tenerse presente que mientras que el gasto se deduce en el ejercicio de su devengo, el costo de las existencias se deduce en el momento de su venta. En tal sentido, por ejemplo, debe tenerse presente que la maquinaria involucrada en el proceso productivo de existencias (mineral, productos, tela, departamentos, etc) será costo del producto y no gasto deducible en el ejercicio de su contabilización.

RTF N° 6784-1-2002

La depreciación de activos fijos destinados a la producción de cobre, forma parte del costo de producción del mineral extraído

Teniendo en cuenta lo indicado, el contribuyente, según sea el caso, deberá determinar si está ante una depreciación que debe activarse como costo y mandarse a resultado como gasto.

6. Debe devengarse (si es gasto) o venderse el producto (si es costo).

* El autor es egresado del Doctorado de Derecho Empresarial de la Universidad de Sevilla, magister en Administración de ESAN y abogado de la Universidad de Lima. Ha sido Intendente Nacional Jurídico de la SUNAT, habiendo desarrollado múltiples proyectos normativos, entre otros, los relacionados al tema materia del presente artículo. Socio de Sabha Perú – Asesores Tributarios

Actualmente es socio de Sabha Perú – Asesores Tributarios, Director de Investigaciones de Dogma Escuela de Negocios, y profesor a nivel de postgrado y maestría en ESAN, Universidad de Lima y UPC.

1 Libro “Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial. ¿Quién se llevó mi gasto... la ley, la SUNAT o yo lo perdí”. Dogma Ediciones.

7. Debe adquirirse con comprobante de pago (factura o formulario 820). En relación a este punto, en el caso de la depreciación, hace falta señalar dos aspectos:

Necesidad de sustentar depreciación con comprobante de pago. Éste es un aspecto controvertido, en el que existen resoluciones del Tribunal Fiscal que podrían considerarse contradictorias:

RTFs N°s 142-1-2000, 456-2-2001 y 586-2-2001

La determinación del costo de adquisición, costo de producción, o valor de ingreso al patrimonio no necesita estar sustentada en comprobantes de pago que reúnan los requisitos que establece el Reglamento de Comprobantes de Pago.

RTF N° 2919-1-2004

Aunque la adquisición de los insumos que forman parte del costo de ventas se hayan anotado en el Libro Mayor, procede el reparo si no se cuenta con el CdP correspondiente porque en ese caso el costo de ventas no se encuentra acreditado.

RTF N° 00841-5-2005

Se mantiene el reparo por exceso de depreciación referido a un bien del activo fijo, dado que el recurrente no acreditó debidamente el gasto materia de controversia pues no presentó comprobantes de pago, contratos de compraventa u otros documentos que sustentaran el valor de adquisición y contabilización en sus cuentas de activo fijo de dicho bien...

“(...) para iniciar la depreciación de un bien, éste previamente debe de haber sido transferido jurídicamente a la empresa”

Sobre el particular, somos de la opinión, que como regla general, la depreciación sí debe sustentarse con los comprobantes de pago de la adquisición de la maquinaria o equipo correspondiente.

Conservación del comprobante de pago. De acuerdo a algunas resoluciones del Tribunal Fiscal, la SUNAT tiene la facultad de requerir información de períodos prescritos, en la medida que la misma tenga efecto en la determinación de la deuda de períodos no prescritos. En el caso concreto materia de análisis, supondría que la empresa debe mantener las facturas de adquisición de maquinaria y equipo, mientras los mismos sean materia de depreciación tributaria.

RTF N.° 100-5-2004

La SUNAT se encontraba facultada para determinar y cobrar la deuda tributaria del contribuyente, correspondiente al período tributario marzo 2000, toda vez que dicho período no se encontraba prescrito a la

fecha de la acotación, estando además facultada para verificar información de períodos distintos y anteriores (prescritos o no) en la medida que ello sea utilizado para efecto de determinar y cobrar la deuda tributaria de un período no prescrito...

II. Inicio de la Depreciación

La primera afirmación que sobre el particular debemos hacer es que para iniciar la depreciación de un bien, éste previamente debe haber sido transferido jurídicamente a la empresa.

RTF N.° 781-2-01

No es deducible la depreciación del inmueble que aún no ha ingresado al patrimonio de la empresa.

Sobre el particular, el Reglamento de la Ley del IR dispone que para el inicio de la depreciación tributaria, hace falta que la maquinaria o equipo se ponga en funcionamiento o se destine a la producción.

Artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta

c) Las depreciaciones que resulten por aplicación de lo dispuesto en los incisos anteriores se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas.

Cabe señalar que lo indicado no significa que los bienes sólo pueden depreciarse en la medida que estén destinados a la producción todo el año, únicamente está referido al inicio de la depreciación.

III. Cálculo de la Depreciación de la Maquinaria y Equipo

A diferencia de lo que ocurre con las edificaciones y construcciones, la depreciación de los demás bienes del activo fijo presenta 3 características básicas:

- * Se aplica el mecanismo que escoja el contribuyente, no siendo necesaria una depreciación lineal como en el caso de las edificaciones y construcciones. Lo único que plantea la norma es que exista independientemente del mecanismo que se adopte, la depreciación del ejercicio no deberá exceder del tope indicado en la norma.
- * La depreciación se aplica sobre el valor de adquisición de la maquinaria y equipo, así como sobre las mejoras y demás conceptos señalados en la norma, sin restas como el caso del terreno en el caso de las edificaciones y construcciones.
- * Es un requisito que la depreciación haya sido previamente contabilizada, antes de su deducción.

3.1. Tope de la depreciación de la maquinaria y equipo

El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone lo siguiente:

Artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta DEPRECIACIÓN. Para el cálculo de la depreciación se aplicarán las siguientes disposiciones:

b) Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría, se depreciarán aplicando el porcentaje que resulte de la siguiente tabla:

BIENES	PORCENTAJE ANUAL DE DEPRECIACIÓN HASTA UN MÁXIMO DE:
1. Ganado de trabajo y reproducción, redes de pesca.	25%
2. Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles), hornos en general.	20%
3. Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina.	20%
4. Equipos de procesamiento de datos.	25%
5. Maquinaria y equipo adquirido a partir del 01.01.91.	10%

Artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta

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 presente tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

Debe tenerse presente que cuando la depreciación contable supere el límite permitido por la norma tributaria, habrá ejercicios en los cuales la depreciación tributaria no tendrá un sustento contable, y se deberá deducir a través de la declaración jurada

Ejemplo: Depreciación contable mayor que la tributaria.

Valor de adquisición	10,000
Depreciación contable	20%
Depreciación tributaria	10%

A partir del 6° ejercicio, el bien no tendrá valor contable, pero para efecto de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta se aplicará la deducción de S/. 1,000 a través de la casilla de deducción de la declaración jurada.

La norma niega la posibilidad al contribuyente de modificar la depreciación contabilizada, para efecto de modificar su determinación de impuestos.

Ejemplo: Prohibición de modificación de depreciación. TYH S.A. ha depreciado sus equipos en función a horas-máquina y se da cuenta que sobre la base de ese criterio sólo llega a una depreciación de 5%, pero la norma le hubiera permitido depreciar hasta 10%. La empresa no podrá modificar sus libros para aumentar su depreciación.

Artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta

En ningún caso se admitirá la rectificación de las depreciaciones contabilizadas en un ejercicio gravable, una vez cerrado éste, sin perjuicio de la facultad del contribuyente de modificar el porcentaje de depreciación aplicable a ejercicios gravables futuros.

3.1.1 Suspensión de actividades

Las normas del Impuesto a la Renta establecen que una vez iniciada la depreciación de un bien del activo fijo, ésta podrá dejar de computarse, cuando las actividades de la empresa se suspendan, según las normas del Reglamento.

Artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta

e) La empresa que, de manera temporal, suspenda totalmente su actividad productiva podrá dejar de computar la depreciación de sus bienes del activo fijo por el período en que persista la suspensión temporal total de actividades. A tal efecto, la suspensión del cómputo de la depreciación operará desde la comunicación a la SUNAT.

Se entiende como suspensión temporal total de actividades el período de hasta doce (12) meses calendario consecutivos en el cual el contribuyente no realiza ningún acto que implique la generación de rentas, sean éstas gravadas o no, ni la adquisición de bienes y/o servicios deducibles para efectos del Impuesto. Si el plazo es mayor al señalado deberá solicitar su baja de inscripción del Registro Único del Contribuyente.

Cuando mediante autorización o certificación del Ministerio de Trabajo y Promoción Social, la empresa acredite la suspensión de su actividad productiva, podrá dejar de computar la depreciación de los bienes del activo fijo en tanto persista la suspensión temporal de labores.

Debe aclararse que dicha suspensión de depreciación es un derecho y no una obligación del contribuyente. En tal sentido, la Administración Tributaria no puede exigir al contribuyente que no efectúe la deducción total o parcial de la depreciación de bienes del activo fijo, aun cuando hubiera suspendido sus actividades, de manera formal o no, o, en general, no utilizara permanentemente los bienes del activo fijo.

Informe N° 187-2001/SUNAT e Informe N° 066-2006-SUNAT/2B0000

Resulta válida la deducción por la depreciación anual de bienes distintos a edificios y construcciones, siempre que no exceda el porcentaje anual máximo aceptado según el bien del que se trate, respecto de bienes del activo fijo que debido a razones propias de la actividad productiva no son utilizados constante y permanentemente, sino únicamente durante los meses que se realizan las operaciones propias del giro del negocio.

3.1.2 Uso parcial de bienes

Una de las materias que ha dado lugar a diversas dudas por parte de la SUNAT y del contribuyente es la depreciación del equipo que se utiliza parcialmente en el año. En efecto, las empresas de diversos rubros cuentan con equipos que son utilizados como reemplazo de aquéllos que entran en mantenimiento, reparación, entre otros.

Sobre el particular, resulta de aplicación los informes de la SUNAT previamente citados, en la medida que una vez que los equipos han empezado a ser utilizados, el contribuyente tiene el derecho de depreciarlo hasta el tope señalado en el Reglamento de la Ley del IR, independientemente del tiempo del uso que el mismo otorgue al respectivo equipo o maquinaria.

3.1.3 Diferentes tasas de depreciación al mismo tipo de equipos

Mediante el Informe N° 066-2006-SUNAT/2B0000, la SUNAT ha señalado que resulta posible que el contribuyente asigne diferentes tasas de depreciación a equipos similares, cuándo éste considere que los mismos tienen diferentes vidas útiles, en la medida que en ningún caso se exceda la tasa tope anual señalada en el Reglamento de la Ley del IR.

3.1.4 Modificación de la tasa de depreciación

Mediante el Informe N° 066-2006-SUNAT/2B0000, la SUNAT ha señalado que resulta posible que el contribuyente cambie la tasa de depreciación de un mismo equipo, de un ejercicio a otro, sin necesidad de solicitar autorización a dicha institución, en la medida que no exceda el tope indicado en el Reglamento.

3.2. Bienes obsoletos o fuera de uso

El costo computable de los bienes del activo fijo que se consideren obsoletos o que su uso no genera ningún beneficio a la empresa, podrá ser deducido íntegramente en el ejercicio en que se sustente su obsolescencia mediante un informe técnico hecho por un profesional idóneo para realizar tal comprobación, el cual debe estar colegiado. Aun cuando la norma no lo establece de manera expresa, consideramos que dicho profesional debe ser independiente, de una profesión idónea para la labor encargada (un contador o un abogado dudosamente podrán acreditar la obsolescencia de una maquinaria) y no mantener una relación laboral con el contribuyente.

Artículo 43° de la Ley del Impuesto a la Renta
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.

Inciso i) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta

i) A efecto de lo dispuesto por el artículo 43° de la Ley, en caso de que alguno de los bienes depreciables quedara fuera de uso u obsoleto, 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.*

El desuso o la obsolescencia deberán estar debidamente acreditados y sustentados por informe técnico dictaminado por profesional competente y colegiado. En ningún caso la SUNAT aprobará la aplicación de tasas de depreciación mayores en razón de desuso u obsolescencia.

IV. Arrendamiento Financiero

A partir del 01.01.2001, los bienes objeto de arrendamiento financiero se deprecian conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta, siendo un activo fijo del arrendatario y una colocación para el arrendador. Al tratarse de una colocación para el arrendador (entidad de sistema financiero nacional), éste no requiere sustentar el costo de adquisición del bien.

Informe N° 087-2005-SUNAT/2B0000

Las operaciones de venta de bienes materia de un contrato de arrendamiento financiero efectuadas por personas naturales, sociedades conyugales, y/o sucesiones indivisas no habituales, no generan derecho al crédito fiscal ni califican como costo o gasto para las empresas del sistema financiero, por lo cual no resulta necesaria la solicitud del Formulario N° 820 por parte de los sujetos que transfieren dichos bienes.

La norma correspondiente dispone que como regla general, se aplicará la forma de depreciación indicada anteriormente. Excepcionalmente, se podrá aplicar como tasa de depreciación máxima anual aquella que se determine de manera lineal en función a la cantidad de años que comprende el contrato, siempre que:

- Su objeto exclusivo debe consistir en la cesión en uso de bienes que sean gasto o costo.
- El arrendatario debe utilizar los bienes arrendados exclusivamente en el desarrollo de su actividad.
- Su duración mínima ha de ser dos años (muebles) y cinco años (inmuebles).
- La opción de compra sólo se ejercerá al final del contrato.

Aun cuando la norma plantea que la depreciación en la vida útil del contrato tiene carácter excepcional, tomando en cuenta los requisitos indicados, en la práctica se ha convertido en la regla general.

Ejemplo: Alternativas de adquisición de inmueble.
ABC S.A. ha planificado comprar un inmueble no gravado

con IGV, con un financiamiento de 5 años, tiene las siguientes alternativas:

Alternativa A – Compra con o sin garantía:

- *Valor de construcción:* 100,000
- *Tasa de depreciación:* 3%
- *Se deprecia en un plazo de 34 años.*

Alternativa B – Arrendamiento financiero:

- *Valor de construcción:* 100,000
- *Tasa de depreciación:* 20%
- *Se deprecia en un plazo de 5 años (sin tomar en cuenta el valor de la opción de compra)*

Debemos recordar que mediante Decreto Supremo N.º 113-2000-EF se precisó que la depreciación que se realiza de un bien materia de arrendamiento financiero, no incluye el valor del terreno.

Una de las materias más controvertidas sobre la depreciación de las maquinarias materia de un contrato de arrendamiento financiero consiste en determinar si les resulta de aplicación el requisito de contabilización previa indicado anteriormente. Así por ejemplo:

<i>Valor de adquisición:</i>	100,000
<i>Plazo de contrato</i>	2 años

<i>Tasa de depreciación contable:</i>	10%
<i>Depreciación Contable:</i>	10,000
<i>Depreciación Tributaria:</i>	¿50,000?

Sobre el particular, una reciente resolución del Tribunal Fiscal, que no es de observancia obligatoria, ha señalado que efectivamente, la empresa podría deducir los S/. 50,000 de depreciación, lo que significaría hacer una “deducción” de S/. 40,000 a través de la declaración jurada del IR.

RTF N° 00986-4-2006

El segundo párrafo del Art. 18° del D.L No 299 regula un tratamiento de depreciación diferenciado del establecido en el primer párrafo del mismo artículo, toda vez que dispone que excepcionalmente, cuando los contratos de arrendamiento financiero cumplan con diversas características, los bienes sujetos a dichos contratos podrán ser depreciados en función a la cantidad de años que comprende el contrato, de manera lineal, aplicando por tanto la tasa anual máxima así determinada, no contemplándose otro requisito adicional como es, el de la contabilización de tal depreciación para su deducción tributaria, por lo que no se encontraba arreglado a ley que la Administración exigiese a la recurrente dicha contabilización. Por ello se declara fundada la apelación. 