



Firmado Digitalmente por:
GUILLERMO CESAR SOLANO
MENDOZA
INTENDENTE NACIONAL
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICO
TRIBUTARIA
Fecha y hora: 11/07/2023 16:46

INFORME N.º 000090-2023-SUNAT/7T0000

ASUNTO : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

LUGAR : Lima, 11 de julio de 2023

MATERIA:

Con relación a lo establecido por el inciso b) de la segunda disposición final y transitoria (DFT) del Decreto Supremo N.º 194-99-EF, se realizan las siguientes consultas:

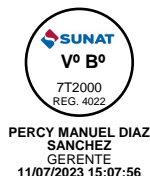
1. A la fecha, ¿se encuentra vigente la mencionada disposición?
2. ¿La disposición resulta aplicable solo a la depreciación de los bienes del activo fijo adquiridos a partir de la vigencia de dicha norma o también a la depreciación de los bienes del activo fijo adquiridos con anterioridad a esa fecha y que seguían depreciándose tributariamente a la fecha de entrada en vigor de la disposición?
3. Siendo que la depreciación aceptada tributariamente es aquella que se encuentra contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en el Reglamento de la LIR, se consulta si en el supuesto que por aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se realice un ajuste contable que rebaje el costo de adquisición o producción de un bien mueble calificado como activo fijo, cuando producto de la depreciación anual calculada sobre el menor valor de dicho activo, el valor contable del bien mueble quede completamente depreciado, ¿puede deducirse vía declaración jurada la depreciación correspondiente a la diferencia del costo de adquisición registrado en un inicio respecto del costo rebajado, en aplicación de lo dispuesto por el inciso b) de la citada segunda DFT?

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, "LIR").

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 11/07/2023. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>
CVD: 0079 6347 9457 6362



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
11/07/2023 15:07:56

- 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, "Reglamento de la LIR").
- Decreto Supremo N.º 194-99-EF, Modifican Reglamento de la Ley del Impuesto la Renta, publicado el 31.12.1999.

ANÁLISIS:

1. 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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley, en consecuencia son deducibles, entre otros, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Por su parte, 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.

De otro lado, el artículo 40 de la LIR establece que los bienes afectados a la producción de rentas gravadas distintos a los edificios y construcciones, se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento; asimismo, señala que en ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento.

Al respecto, el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la LIR, señala los porcentajes máximos de depreciación anual de los bienes afectados a la producción de rentas gravadas distintos a los edificios y construcciones. Agrega que 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 dicho inciso para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

Cabe precisar que la obligación de la contabilización de la depreciación en los libros y registros contables, como requisito para ser aceptada tributariamente, fue incorporada, entre otras modificaciones, por el artículo 12 del Decreto



Supremo N.º 194-99-EF que sustituyó el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la LIR⁽¹⁾.

2. Por su parte, la segunda DFT del Decreto Supremo N.º 194-99-EF dispuso que los contribuyentes que contablemente hubieran aplicado o que apliquen una depreciación mayor a la establecida en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la LIR, deberán:

a) Tratándose de bienes cuyo valor contable no esté completamente depreciado, al inicio del ejercicio a declarar:

1. Adicionar vía declaración jurada, la diferencia entre la depreciación contable y la aceptada tributariamente a la base imponible del impuesto a la renta correspondiente a dicho ejercicio.

2. Registrar contablemente el efecto de dicha diferencia temporal en el impuesto a la renta, conforme a lo previsto en el artículo 33 del Reglamento de la LIR.

b) Tratándose de bienes cuyo valor contable quede completamente depreciado, deberán deducir vía declaración jurada en los ejercicios siguientes y hasta por los límites establecidos en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la LIR en cada ejercicio, los montos de depreciación no aceptados tributariamente en los ejercicios anteriores; siempre que se hubiera efectuado el registro a que se refiere el numeral 2 del literal anterior y se cuente con la documentación sustentatoria respectiva.

Respecto a la segunda DFT del Decreto Supremo N.º 194-99-EF cabe señalar que ésta previó un tratamiento específico para una determinada situación, esta es, contribuyentes que contablemente hubieran aplicado una depreciación anual mayor a los porcentajes permitidos tributariamente, considerando como uno de los casos, cuando el valor contable de los activos fijos queda completamente depreciado en determinado ejercicio sin que hasta este mismo ejercicio se haya podido deducir tributariamente el íntegro del costo computable de dichos activos⁽²⁾.

Así, en dicho supuesto se permite la deducción de los montos de la depreciación no aceptados tributariamente en los ejercicios anteriores, vía declaración jurada, en los ejercicios siguientes y hasta por los límites establecidos en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la LIR en cada ejercicio; siempre que para ello se efectúe el registro a que se refiere el

¹ Las modificaciones del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la LIR, efectuadas por el artículo 12 del Decreto Supremo N.º 194-99-EF, entraron en vigor a partir del 1.1.2000, conforme a lo dispuesto por la primera DFT del referido decreto.

² El otro supuesto es cuando el valor contable de los activos fijos no queda completamente depreciado, según lo previsto en el inciso a) de la referida segunda DFT del Decreto Supremo N.º 194-99-EF.



numeral 2) del inciso a) de la segunda DFT del Decreto Supremo N.º 194-99-EF y se cuente con la documentación sustentatoria respectiva.

Es del caso señalar que en la exposición de motivos del Decreto Supremo N.º 194-99-EF se indica que con la segunda DFT se establece el tratamiento permanente y transitorio para aquellos contribuyentes que utilicen contablemente depreciaciones mayores a las permitidas tributariamente; señalándose como fundamento que se busca evitar un perjuicio a los contribuyentes como consecuencia del cambio del régimen de depreciaciones.

Así pues, si bien la LIR y su reglamento establecen disposiciones que regulan la depreciación tributariamente aceptada, con la segunda DFT del Decreto Supremo N.º 194-99-EF se estableció una disposición final de naturaleza supletoria a fin de armonizar la aplicación de las normas contables y tributarias.

3. De otra parte, respecto a la vigencia de las normas tributarias, el primer párrafo de la Norma X del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario⁽³⁾ dispone que las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte.

Agrega el tercer párrafo de la citada Norma que, los reglamentos rigen desde la entrada en vigor de la ley reglamentada. Cuando se promulguen con posterioridad a la entrada en vigor de la ley, rigen desde el día siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria del propio reglamento.

Sobre el particular se tiene que el Decreto Supremo N.º 194-99-EF fue publicado el 31.12.1999 y, en lo que concierne al tema materia de análisis, entró en vigor el 1.1.2000⁽⁴⁾.

Por otra parte, con relación a la aplicación de las normas en el tiempo, esta Administración Tributaria ha señalado⁽⁵⁾ que la Constitución Política del Perú, el Código Civil y el Código Tributario establecen como regla general la

-
- 3 Aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias.
 - 4 Cabe indicar que según la primera DFT del referido decreto, las modificaciones introducidas por dicha norma al Reglamento de la LIR son de aplicación a partir del ejercicio gravable de 1999 inclusive, salvo lo dispuesto en los incisos b) y d) del artículo 22, artículo 24, numeral 6 del inciso f) del artículo 40, artículo 42, inciso b) del artículo 43, artículo 52, punto 1.1 del numeral 1 del inciso b) del artículo 58 y los incisos b) y d) del artículo 74 del Reglamento de la LIR, los cuales entran en vigor a partir del 1.1.2000.
 - 5 En el Informe N.º 047-2013-SUNAT/4B0000 (disponible en la Página Web Institucional en la siguiente ruta: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i047-2013.pdf>). Similar criterio se tiene, entre otros, en los informes N.º 088-2019-SUNAT/7T0000 (<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i088-2019-7T0000.pdf>), N.º 052-2018-SUNAT/7T0000 (<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2018/informe-oficios/i052-2018-7T0000.pdf>) y N.º 216-2008-SUNAT/2B0000 (<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2008/oficios/i2162008.htm>).

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N.º 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 11/07/2023. Base Legal: Decreto Legislativo N.º 1412, Decreto Supremo N.º 029-2021-PCM y la Directiva N.º 002-2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>
CVD: 0079 6347 9457 6362



irretroactividad, recogiendo la teoría de los hechos cumplidos o de aplicación inmediata de la norma.

Así se tiene que a los hechos, situaciones y relaciones jurídicas concluidas totalmente antes de la entrada en vigor de la nueva norma, esta no les resultaría aplicable, en aplicación del principio de irretroactividad, lo que guarda correlato con la teoría de los hechos cumplidos.

Por otro lado, a los hechos, situaciones y relaciones jurídicas ocurridas y concluidas durante la vigencia de la nueva norma, esta les resulta de aplicación inmediata.

Siendo ello así, si a partir de la entrada en vigor de la nueva norma existen consecuencias de hechos, relaciones y situaciones jurídicas iniciadas y/u ocurridas durante la vigencia de la antigua norma, por aplicación inmediata de aquella norma, estas consecuencias se regularán por la nueva norma.

Por lo tanto, 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 tal virtud, se tiene que el inciso b) de la segunda DFT del Decreto Supremo N.º 194-99-EF:

- a) Se encuentra en vigor desde el 1.1.2000 hasta la actualidad.
 - b) Resulta aplicable tanto a la depreciación de los bienes del activo fijo adquiridos con anterioridad a la entrada en vigor de dicha disposición y que se encontraban depreciándose bajo los alcances de las normas tributarias, como también a los bienes adquiridos a partir de su entrada en vigor.
3. En relación con la tercera consulta, esta Administración Tributaria ha indicado⁶) que la recuperación de la inversión en activos fijos puede realizarse mediante su deducción por las depreciaciones admitidas en la normativa del impuesto a la renta y su depreciación anual hasta extinguir su costo. Adicionalmente, ha señalado que la base a partir de la cual se calculan los importes que serán objeto de recuperación es el costo computable, 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.

Asimismo, agrega 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

⁶ En el Informe N.º 149-2019-SUNAT/7T0000 (disponible en la Página Web Institucional, en la siguiente ruta: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i149-2019-7T0000.pdf>).



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.

Por lo tanto, concluye 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, 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.

En igual sentido, en el Informe N.º 025-2014-SUNAT/4B0000(7), esta Administración Tributaria ha indicado 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.

Ahora bien, conforme a lo señalado en el punto 2 del presente análisis, la segunda DFT del Decreto Supremo N.º 194-99-EF ha previsto una regulación especial solo para el supuesto de contribuyentes que contablemente hubieran aplicado una depreciación anual mayor a los porcentajes permitidos tributariamente, por lo que la depreciación correspondiente a la diferencia del costo de adquisición registrado en un inicio respecto del costo rebajado de un bien mueble calificado como activo fijo por aplicación de las NIIF, no se encuentra dentro de los alcances de la citada segunda DFT.

En tal sentido, en el supuesto que por aplicación de las NIIF se realice un ajuste contable que rebaje el costo de adquisición o producción de un bien mueble calificado como activo fijo, cuando producto de la depreciación anual calculada sobre el menor valor de dicho activo, el valor contable del bien mueble quede completamente depreciado, la depreciación correspondiente a la diferencia del costo de adquisición registrado en un inicio respecto del costo rebajado, no puede deducirse vía declaración jurada en aplicación de lo dispuesto por el inciso b) de la segunda DFT del Decreto Supremo N.º 194-99-EF, en tanto que dicho supuesto no se encuentra contemplado en la referida DFT.

CONCLUSIONES:

1. La disposición contenida en el inciso b) de la segunda DFT del Decreto Supremo N.º 194-99-EF se encuentra vigente.
2. La disposición indicada en la conclusión anterior resulta aplicable tanto a la depreciación de los bienes del activo fijo adquiridos a partir de la vigencia de

⁷ Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i025-2014.pdf>



dicha norma como a la depreciación de los bienes del activo fijo adquiridos con anterioridad a esa fecha y que seguían depreciándose tributariamente a la fecha de entrada en vigor de ésta.

3. Siendo que la depreciación aceptada tributariamente es aquella que se encuentra contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en el Reglamento de la LIR, en el supuesto que por aplicación de las NIIF se realice un ajuste contable que rebaje el costo de adquisición o producción de un bien mueble calificado como activo fijo, cuando producto de la depreciación anual calculada sobre el menor valor de dicho activo, el valor contable del bien mueble quede completamente depreciado, la depreciación correspondiente a la diferencia del costo de adquisición registrado en un inicio respecto del costo rebajado, no puede deducirse vía declaración jurada en aplicación de lo dispuesto por el inciso b) de la segunda DFT del Decreto Supremo N.º 194-99-EF, en tanto que dicho supuesto no se encuentra contemplado en la referida DFT.



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
11/07/2023 15:07:56

amf
CT00543-2022 a CT00546-2022.
RENTA – Segunda DFT del Decreto Supremo N.º 194-99-EF.

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 11/07/2023. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>
CVD: 0079 6347 9457 6362

