



# Tribunal Fiscal

N° 00986-4-2006

EXPEDIENTE N° : 978-2005  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 22 de febrero de 2006

**VISTA** la apelación de puro derecho interpuesta por **S.A.** contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0005244 sobre Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 y la Resolución de Multa N° 012-02-00005142 por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, emitidas por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que a partir de la modificación de los artículos 18° y 19° del Decreto Legislativo N° 299 efectuada mediante la Ley N° 27394, se estableció un tratamiento contable y tributario para los contratos de arrendamiento celebrados a partir del 1 de enero de 2001, para el supuesto de contratantes sin régimen tributario estabilizado, por lo que se establecen dos regímenes respecto del Impuesto a la Renta, un régimen general donde se deprecia las tasas máximas señaladas en el artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y un régimen especial que permite depreciar el bien en el plazo del contrato siempre que se cumplan los requisitos previstos, que no incluyen la contabilización de la depreciación;

Que afirma que la ley especial debe primar sobre la ley general y que en tal sentido, al haber optado por depreciar los bienes en el plazo del contrato, es decir, por un régimen especial, se debe cumplir la norma especial, no siendo aplicable la norma general;

Que agrega que la Primera Disposición Transitoria de la Ley N° 27394 estableció que lo dispuesto en el artículo 40° de la Ley del Impuesto a la Renta no modifica los tratamientos de depreciación establecidos en leyes especiales, por lo que no es posible considerar que el artículo 18° del Decreto Legislativo N° 299 obliga a quienes optan por el régimen especial de depreciación, a contabilizar la depreciación en el plazo del contrato, lo que atentaría contra las normas contables específicas, ya que contablemente no hay obligación de depreciar en el plazo del contrato, sino que dicho tratamiento es aplicable únicamente para efectos tributarios;

Que alega que los bienes materia de contrato de arrendamiento financiero se contabilizan con arreglo a la NIC 17, esto es, como activos y se deprecian igual que los bienes similares propios, y que la NIC 17 señala que la política de depreciación debe ser uniforme para todos los activos, por lo que cumplió con contabilizar la depreciación en forma uniforme con la política seguida para el resto de sus activos;

Que con relación a la multa aplicada, sostiene que la infracción contenida en el 1 del artículo 178° del Código Tributario requiere la presencia de un elemento subjetivo, esto es la intención de evadir una obligación tributaria, lo que no ha sucedido en su caso;

Que de acuerdo al artículo 151° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, podrá interponerse recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días, cuando la impugnación sea de puro derecho, no siendo necesario interponer reclamación ante instancias previas, siendo que el Tribunal Fiscal para conocer de la apelación, deberá previamente calificar la impugnación como de puro derecho;

Que según se aprecia del Reporte de Expedientes Impugnatorios enviado por la Administración (folio 60), no existe reclamación en trámite contra los valores materia de impugnación y habiéndose interpuesto el recurso de apelación dentro del término establecido por el artículo 151° del citado código, corresponde a este Tribunal determinar si califica como de puro derecho;



# Tribunal Fiscal

N° 00986-4-2006

Que en el presente caso, la materia controvertida consiste en determinar si en aplicación del régimen de la depreciación regulado en el artículo 18° del Decreto Legislativo N° 299, modificado por la Ley N° 27394, resulta obligatoria la contabilización de la depreciación para efecto de su aceptación como gasto deducible, por lo que la apelación formulada califica como una de puro derecho;

Que el artículo 40° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 154-99-EF, modificado por Ley N° 27394, señala que los bienes afectados a la producción de rentas gravadas -distintos de edificios y construcciones- se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento, precisando que en ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento;

Que por su parte el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta - Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece que para el cálculo de la depreciación los bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría -distintos de edificios y construcciones- se realizará aplicando el porcentaje que establece la tabla incluida en el mismo<sup>1</sup>;

Que asimismo, el citado artículo establece además que la depreciación aceptada tributariamente será aquélla que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la mencionada tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente, precisando que 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;

Que de los artículos precedentes se colige que de acuerdo a lo señalado en la Ley del Impuesto a la Renta y en su Reglamento, las condiciones a cumplirse para efecto de deducir como gasto la depreciación son la contabilización de la misma en los Libros y Registros Contables dentro del ejercicio gravable, así como no superar el tope al porcentaje de depreciación aplicable;

Que no obstante, el artículo 18° del Decreto Legislativo N° 299, introdujo disposiciones específicas en cuanto al tratamiento tributario de la depreciación en el caso de los bienes sujetos a un Contrato de Arrendamiento Financiero, el que conforme a la modificación efectuada por la Ley N° 27394, señaló que:

*"Para efectos tributarios, los bienes objeto de arrendamiento financiero se consideran activo fijo del arrendatario y se registrarán contablemente de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad. La depreciación se efectuará conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta.*

*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 éste reúna las siguientes características:*

<sup>1</sup> El artículo 22° del Reglamento del Impuesto a la Renta establece los siguientes porcentajes máximos:

Bienes	Porcentaje anual de depreciación hasta un máximo de:
Ganado de trabajo y reproducción, redes de pesca	25%
Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles), hornos en general	20%
Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción, excepto muebles, enseres y equipos de oficina	20%
Equipos de procesamiento de datos	25%
Maquinaria y equipo adquirido a partir del 1.1.91	10%
Otros bienes del activo fijo	10%



# Tribunal Fiscal

N° 00986-4-2006

1. Su objeto exclusivo debe consistir en la cesión en uso de bienes muebles o inmuebles, que cumplan con el requisito de ser considerados costo o gasto para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta.
2. El arrendatario debe utilizar los bienes arrendados exclusivamente en el desarrollo de su actividad empresarial.
3. Su duración mínima ha de ser de dos (2) o de cinco (5) años, según tengan por objeto bienes muebles o inmuebles, respectivamente. Este plazo podrá ser variado por decreto supremo.
4. La opción de compra sólo podrá ser ejercitada al término del contrato.

*Si en el transcurso del contrato se incumpliera con alguno de los requisitos señalados en el párrafo anterior, el arrendatario deberá rectificar sus declaraciones juradas anuales del Impuesto a la Renta y reintegrar el impuesto correspondiente más el interés moratorio, sin sanciones (...)*

Que de lo expuesto en la referida norma se desprende que para efectos tributarios, los bienes objeto de arrendamiento financiero se considerarán como parte del activo fijo del arrendatario, siendo que además su registro contable se deberá efectuar de acuerdo a lo dispuesto en las Normas Internacionales de Contabilidad;

Que en cuanto al tratamiento de la depreciación, el primer párrafo del artículo 18° del Decreto Legislativo antes citado, dispone que ésta se efectuará conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta, en tal sentido, debe entenderse que el régimen de la depreciación de dichos bienes debe seguir las reglas generales dispuestas en la Ley del Impuesto a la Renta antes citadas, esto es que para efecto de deducir como gasto la depreciación se requerirá no superar el tope del porcentaje de depreciación aplicable y estar contabilizada en los libros y registros contables;

Que no obstante, el segundo párrafo del referido artículo 18° del Decreto Legislativo N° 299, modificado por la Ley N° 27394, 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 señaladas en dicho párrafo (tales como plazo mínimo de 2 ó 5 años según se trate de bienes muebles e inmuebles, que sean costo o gasto para efecto del Impuesto a la Renta, que la opción de compra sólo pueda ser ejercitada al término del contrato, entre otros), los bienes sujetos a dichos contratos de arrendamiento financiero 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 para efectos tributarios, como por ejemplo el que la depreciación se encuentre contabilizada;

Que de lo expuesto se desprende que la intención del legislador ha sido establecer dos tratamientos claramente diferenciados en cuanto a la depreciación de los bienes comprendidos en contratos de arrendamiento financiero, estableciendo de un lado en el primer párrafo del precitado artículo 18°, un régimen de depreciación general, cuyas reglas obedecen a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta, que exigen la contabilización de la depreciación efectivamente utilizada para efectos tributarios, entre otros requisitos, y uno especial en el segundo párrafo del referido artículo 18°, para aquellos bienes sujetos a contratos de arrendamiento con las características establecidas en éste, que prevé la depreciación en el plazo del contrato de acuerdo a un método lineal, y en el que no se aprecia como exigencia para su deducción tributaria, el registro de dicha depreciación en los libros contables;

Que ahora bien, en el caso de autos, conforme ha señalado la recurrente y no es cuestionado por la Administración, aquella celebró un contrato de arrendamiento financiero N° 06-912-06-01 con la empresa Wiese Sudameris Leasing S.A. respecto de bienes muebles destinados a las operaciones de su giro de negocio e instalados en sus almacenes, que según afirma, ha depreciado de acuerdo al plazo del contrato conforme a lo expuesto en el segundo párrafo del artículo 18° del Decreto Legislativo N° 299, modificado por la Ley N° 27394;



# Tribunal Fiscal

N° 00986-4-2006

Que no obstante, según se aprecia de la Resolución de Determinación N° 012-003-0005244 materia de impugnación (folios 5 a 10), la Administración ha reparado la suma de S/.118,280.00 correspondiente a la depreciación no contabilizada en los libros contables de la recurrente y que fue deducida por ésta vía declaración anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002;

Que sin embargo, conforme se ha señalado en los considerandos precedentes el régimen tributario para la depreciación previsto en el segundo párrafo del artículo 18° del Decreto Legislativo N° 299, modificado por la Ley N° 27394, no exigía como requisito 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, resultando por tanto procedente que aquélla la haya deducido con la declaración jurada anual del ejercicio, más aún si no existe cuestionamiento alguno por parte de la Administración respecto de la tasa aplicada o de las características del contrato de arrendamiento y/o de los bienes materia de depreciación;

Que en tal sentido, estando a que el reparo efectuado por la Administración no se encuentra arreglado a ley, procede declarar fundada la apelación de puro derecho, debiendo dejarse sin efecto la Resolución de Determinación N° 012-003-0005244 así como la Resolución de Multa N° 012-002-00005142, valores emitidos en virtud al precitado reparo;

Que al haberse levantado el reparo formulado por la Administración y dejado sin efecto la resolución de multa, no resulta pertinente emitir pronunciamiento con relación a los alegatos de la recurrente referidos a la tipificación de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario;

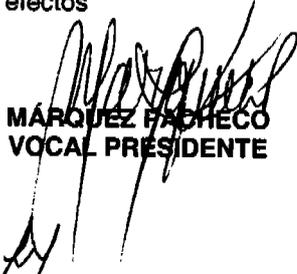
Que se deja constancia que con fecha 6 de setiembre de 2005 se llevó a cabo la diligencia de informe oral con la asistencia de ambas partes, según se acredita con la Constancia de Informe Oral N° 0376-2005-EF/TF que obra en autos (folio 59);

Con los vocales Márquez Pacheco, Arispe Villagarcía y Espinoza Bassino, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Márquez Pacheco;

## RESUELVE:

**DECLARAR FUNDADA** la apelación de puro derecho presentada, debiendo dejarse sin efecto la Resolución de Determinación N° 012-003-0005244, así como la Resolución de Multa N° 012-002-0005142.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos

  
MÁRQUEZ PACHECO  
VOCAL PRESIDENTE

  
ARISPE VILLAGARCÍA  
VOCAL

  
ESPINOZA BASSINO  
VOCAL

Zúñiga Dulanto  
Secretaria Relatora  
MP/SG/mgp