

INFORME N.º 133-2012-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Se plantea el supuesto de contratos que otorgan el derecho de superficie, por 30 años o más, cuya retribución es cancelada íntegramente al momento de su celebración y que, para efectos contables, están regidos por la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 17 Arrendamientos.

Al respecto, se formulan las siguientes consultas en relación con el Impuesto a la Renta:

1. ¿El reconocimiento del ingreso por parte del sujeto que otorga el derecho de superficie, generador de rentas de tercera categoría, debe efectuarse de forma lineal, durante el plazo del contrato?
2. ¿El reconocimiento del gasto por parte del sujeto que paga el derecho de superficie, generador de rentas de tercera categoría, debe efectuarse de forma lineal durante el plazo del contrato?

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, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Código Civil, aprobado por el Decreto Legislativo N.º 295, publicado el 25.7.1984, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 1030º del Código Civil mediante la constitución del derecho de superficie se otorga a un superficiario el goce de la facultad de tener temporalmente una construcción en propiedad separada sobre o bajo la superficie del suelo.

Según indica la norma, dicho derecho no puede durar más de noventa y nueve años, y a su vencimiento, el propietario del suelo adquiere la propiedad de lo construido reembolsando su valor, salvo pacto distinto.

Fluye de lo anterior, que el derecho de superficie permite al superficiario gozar temporalmente, dentro del plazo máximo establecido en la ley, de la facultad de efectuar una edificación o construcción en propiedad separada sobre o bajo la superficie del suelo; y hacer uso de ella.

2. En cuanto al reconocimiento del ingreso y gasto a que se refieren las consultas formuladas, es preciso señalar que de conformidad con el inciso a) del artículo 57º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Asimismo, según lo dispuesto en el penúltimo párrafo del citado artículo 57°, la noma antes mencionada será de aplicación para la imputación de los gastos.

Pues bien, dado que las normas que regulan el Impuesto a la Renta no definen cuándo se considera devengado un ingreso o un gasto, resulta necesaria la utilización de los criterios contables para efectos de determinar el principio de lo devengado⁽¹⁾, y establecer la oportunidad en la que deben imputarse tanto los ingresos como los gastos a un ejercicio determinado.

3. Ahora bien, en cuanto al tratamiento contable de los contratos que otorgan el derecho de superficie, debe tenerse en cuenta que, conforme al numeral 7 de la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, cuando una NIIF⁽²⁾ sea específicamente aplicable a una transacción, otro evento o condición, la política o políticas contables aplicadas a esa partida se determinarán aplicando la NIIF concreta.

Así, la NIC 17⁽³⁾ prescribe las políticas contables adecuadas para contabilizar y revelar la información relativa a los arrendamientos, definiéndose para tal efecto como “arrendamiento” al acuerdo por el que el “arrendador” cede al “arrendatario”, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo⁽⁴⁾ durante un periodo de tiempo determinado.

Al respecto, cabe agregar que atendiendo a lo dispuesto en la Interpretación CINIIF 4 Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento, en tanto el acuerdo traspase el derecho de uso de un activo durante un periodo acordado, normalmente mediante el control del activo, nos encontraremos ante un arrendamiento.

Así pues, dado que el contrato por el que se otorga el derecho de superficie se concede al superficiario el goce de la facultad de edificar una

¹ De conformidad con lo establecido por la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF (publicado el 19.8.1999, y normas modificatorias), en lo no previsto por dicho Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios de Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

De otro lado, cabe tener en cuenta que según lo dispuesto en el artículo 223° de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades (publicada 9.12.1997) los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país; habiéndose precisado en la Resolución N° 013-98-EF/93.01 (publicada el 23.7.1998), que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que se refiere el texto del artículo 223° de la Ley General de Sociedades comprende, substancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad.

² Esas Normas comprenden: (a) Normas Internacionales de Información Financiera; (b) las Normas Internacionales de Contabilidad; (c) Interpretaciones CINIIF; y (d) Interpretaciones del SIC.

³ Versión Junio 2011, oficializada mediante Resolución de CNC N.º 048-2011-EF/30.

⁴ De acuerdo con el numeral 49 del Marco Conceptual para la preparación de la información financiera (Oficializada mediante Resolución CNC N.º 005-94-EF/93.01) un activo es todo bien o derecho (recurso) controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener beneficios económicos futuros.

construcción y usarla por un tiempo determinado⁽⁵⁾, a cambio de un pago, dicha transacción se registrará por la NIC 17 Arrendamientos.

4. En este orden de ideas, acorde con el párrafo 7 de la NIC 17 el tratamiento de los arrendamientos dependerá de la clasificación de éstos, en arrendamientos financieros u operativos, para lo cual debe evaluarse el grado en que los riesgos y ventajas, derivados de la propiedad del activo, afectan al arrendador o al arrendatario.

Así, según el párrafo 8 de la mencionada NIC un arrendamiento se clasificará como financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, mientras que calificará como arrendamiento operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.

Cabe indicar que conforme a lo previsto en el párrafo 10 de la NIC 17, el que un arrendamiento sea financiero u operativo dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la mera forma del contrato; siendo ejemplos de situaciones que, por sí solas o de manera conjunta, normalmente conllevarían la clasificación de un arrendamiento como financiero las siguientes:

- (a) el arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;
- (b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida;
- (c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación;
- (d) al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es al menos equivalente a la práctica totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación; y
- (e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que sólo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.

Asimismo, según el párrafo 11 de la citada NIC, otros indicadores de situaciones que podrían llevar, por sí solas o de forma conjunta con otras, a la clasificación de un arrendamiento como de carácter financiero, son las siguientes:

- (a) si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario;

⁵ Derecho que califica como activo. Cabe indicar que, en la Resolución N.º 016297-10-2011, el Tribunal Fiscal ha señalado que *“el derecho de superficie trata de poder edificar y usar una construcción en suelo ajeno, y su finalidad es el desmembramiento de la propiedad del terreno y la edificación, mas no la de recibir un terreno para uso y disfrute”*. No obstante, es cierto que también se posee un bien ajeno, el terreno sobre el cual se ha edificado.

- (b) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario (por ejemplo en la forma de un descuento por importe similar al valor en venta del activo al final del arrendamiento); y
- (c) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

Así pues, tratándose de la transacción materia de consulta que versa respecto a un derecho de superficie, deberá tenerse en consideración que de presentarse, por sí solas o de forma conjunta, las situaciones señaladas en los párrafos 10 u 11 de la NIC 17, ello normalmente podría conllevar a calificar la operación como un arrendamiento financiero en los términos de la mencionada NIC.

En ese sentido, deberá evaluarse cada caso concreto a fin de verificar si se presentan las situaciones señaladas en el párrafo precedente o alguna otra que permita inferir el traslado sustancial de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Ello, en tanto que de tal evaluación dependerá la calificación de la operación como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo en los términos de la NIC 17; lo que no puede determinarse de manera general vía la absolución de una consulta.

5. Teniendo en cuenta lo anterior, si la transacción materia de consulta calificase como arrendamiento operativo, tendría los siguientes efectos:

- Para el arrendatario:

Conforme a lo señalado en el párrafo 33 de la NIC 17, la cuota pagada se reconocerá como gasto de forma lineal, durante el transcurso del plazo del arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto para reflejar más adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento para el usuario.

- Para el arrendador:

El párrafo 50 de la NIC 17 dispone que los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos se reconocerán como ingresos de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto, por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado en cuestión.

A partir de lo antes expuesto, y en relación con la primera consulta, el sujeto que otorga el derecho de superficie, generador de renta de tercera categoría, deberá reconocer el ingreso en forma lineal a lo largo del plazo del contrato, salvo que resulte más apropiada otra base sistemática de reparto del consumo de los beneficios del uso del derecho otorgado.

De igual manera, y en lo que corresponde a la segunda consulta, el superficiario, generador de rentas de tercera categoría, deberá considerar

la retribución pagada al inicio del contrato como gasto de manera lineal durante el transcurso del plazo del contrato, salvo que sea más adecuada la aplicación de otra base sistemática de distribución de los beneficios por el derecho de superficie.

6. Por el contrario, si la transacción materia de consulta no calificase como arrendamiento operativo⁽⁶⁾, debe considerar lo siguiente:

- Para el arrendatario:

Conforme a lo indicado en el párrafo 20 de la NIC 17 debe reconocer los derechos que tiene sobre el terreno por el monto pagado al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, el cual no será susceptible de depreciar debido a que el inciso f) del artículo 37° y el artículo 38° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta admiten la deducción de la depreciación por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo; siendo que el terreno tiene una vida ilimitada.

- Para el arrendador:

Al transferirse sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad conforme con el párrafo 37 de la NIC 17, en el caso consultado la operación deberá tratarse como una venta. En este sentido, el arrendador reconocerá como ingreso de actividades ordinarias el monto pactado en la fecha de tal transferencia⁽⁷⁾. Asimismo, también deberá reconocer en dicha oportunidad el costo computable del bien al comienzo del plazo del arrendamiento.

A partir de lo antes expuesto, y en relación con la primera consulta, el sujeto que otorga el derecho de superficie, generador de renta de tercera categoría, deberá reconocer el ingreso proveniente de la venta en la fecha de transferencia de los riesgos y beneficios.

En lo que corresponde a la segunda consulta, el superficiario, generador de rentas de tercera categoría, deberá reconocer el terreno como un activo no susceptible de ser depreciable.

⁶ Cabe señalar que aun cuando de acuerdo con la NIC 17 una transacción califique como arrendamiento financiero, ello no implica que deba aplicarse el tratamiento dispuesto por el Decreto Legislativo N.º 299, el cual se regula por sus propias disposiciones. En efecto, el contrato de arrendamiento financiero regulado por dicha norma tiene una definición propia y, además, requiere que el arrendador sea una empresa bancaria, financiera o cualquier otra empresa autorizada por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones para operar.

⁷ De esta forma, acorde con el párrafo 14 de la NIC 18 los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes deberán ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- (a) la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
- (b) la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
- (c) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
- (d) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
- (e) los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

CONCLUSIONES:

1. Para efecto de determinar el momento que se reconoce los ingresos y los gastos en un contrato de superficie de conformidad con el inciso a) del artículo 57º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, debe evaluarse en cada caso concreto si la transacción originada en un contrato por el que se otorga el derecho de superficie califica como un arrendamiento operativo o no, de acuerdo con la NIC 17.
2. Si califica como arrendamiento operativo:
 - 2.1. El sujeto que otorga el derecho de superficie, generador de rentas de tercera categoría, deberá reconocer la retribución cobrada al momento de celebración del contrato, como ingreso de forma lineal a lo largo del plazo del contrato, salvo que resulte más representativa otra base sistemática que refleje más adecuadamente el reparto del consumo de los beneficios económicos del uso del derecho otorgado.
 - 2.2. El superficiario, generador de rentas de tercera categoría, deberá reconocer como gasto la retribución abonada de forma lineal, salvo que sea más adecuada la aplicación de otra base sistemática de distribución de los beneficios obtenidos por el derecho de superficie.
3. De no calificar como arrendamiento operativo:
 - 3.1. El sujeto que otorga el derecho de superficie, generador de rentas de tercera categoría, reconocerá el monto recibido como un ingreso de actividades ordinarias por venta en la fecha de transferencia de los riesgos y beneficios, así como el costo computable de la propiedad arrendada.
 - 3.2. El superficiario, generador de rentas de tercera categoría, deberá reconocer el terreno como un activo, el cual en tanto no es un bien depreciable, no dará lugar a un cargo por depreciación.

Lima, 18 de diciembre 2012

Original firmado por
LILIANA CONSUELO CHIPOCO SALDÍAS
Intendente Nacional (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA