

## **INFORME N.° 142-2012-SUNAT/4B0000**

### **MATERIA:**

Se plantea el supuesto de una cesión de posición contractual en la que el arrendatario, usufructuario o poseedor de un inmueble (cedente), generador de rentas de tercera categoría, y que efectuó mejoras en dicho inmueble, cede su posición contractual a favor de un tercero (cesionario).

Al respecto, se formulan las siguientes consultas:

1. El cedente que tiene derecho a recibir del propietario el pago del valor actual de las mejoras a la fecha de la restitución del bien, ¿debe considerar como renta gravada el importe de tal valor a la fecha de la cesión de posición contractual?
2. Si se hubiera pactado que el arrendatario o usufructuario no cobrará al propietario el valor actual de las mejoras efectuadas a la fecha de restitución del bien, ¿debe reconocer como renta gravable el propietario o locador del bien, generador de rentas de tercera categoría, el valor de dichas mejoras en el momento de la cesión de posición contractual?

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

### **ANÁLISIS:**

1. De acuerdo con lo establecido en el inciso a) del artículo 57° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Ahora 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<sup>(1)</sup>, y establecer la oportunidad en la que deben imputarse tanto los

---

<sup>1</sup> 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.° 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, y normas modificatorias) 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, sustancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad.

ingresos como los gastos a un ejercicio determinado, teniendo en cuenta las condiciones particulares de cada caso.

2. Al respecto, el párrafo 22 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros señala que estos se preparan sobre la base de la acumulación o del devengo contable, según la cual los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo), registrándose en los libros contables e informándose en los estados financieros de los periodos con los cuales se relacionan.

Asimismo, en general, el párrafo 92 del citado Marco señala que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos de activos o decrementos de pasivos, que genera dicho ingreso.

Cabe señalar que el párrafo 14 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 18: Ingresos de actividades ordinarias dispone que los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes deben 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.

Sobre el particular, acorde con el párrafo 15 de la citada NIC, evaluar cuándo una entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos que implica la propiedad, requiere un examen de las circunstancias de la transacción considerando, entre otros, la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador.

3. De otro lado, debe tenerse en cuenta que conforme a lo establecido en el artículo 1437° del Código Civil, en la cesión de posición contractual el cedente se aparta de sus derechos y obligaciones y unos y otros son asumidos por el cesionario desde el momento en que se celebre la cesión.

Es decir que, la cesión de posición contractual es la operación jurídica mediante la cual uno de los titulares originales (cedente) de una determinada relación contractual cede a un tercero (cesionario) dicha titularidad a fin que, manteniéndose objetivamente intacta la relación contractual, ella vincule al nuevo

titular con el otro titular original (cedido), desde luego con el asentimiento de éste<sup>(2)</sup>.

Vale decir, la relación jurídica contractual original (arrendamiento o usufructo) no se extingue sino se mantiene vigente, aun cuando por efecto de la cesión de posición contractual entre en dicha relación un tercero (cesionario) en lugar del cedente.

Por otra parte, en relación con las mejoras, es pertinente señalar que el artículo 917° del Código Civil prevé que el poseedor tiene derecho al valor actual de las mejoras necesarias y útiles que existan al tiempo de la restitución y a retirar las de recreo que puedan separarse sin daño, salvo que el dueño opte por pagar su valor actual; en tanto el artículo 1015° del citado Código dispone que las reglas sobre mejoras necesarias, útiles y de recreo establecidas para la posesión se aplican al usufructo.

4. Teniendo en cuenta lo precedentemente expuesto, y respecto a la primera consulta, toda vez que la relación contractual (arrendamiento o usufructo) se mantiene intacta con la cesión, el pago del valor de las mejoras por parte del propietario que se realizará al momento de la restitución del bien a este, deberá ocurrir en la fecha en que concluya el arrendamiento o usufructo, y el cesionario devuelva el bien al propietario.

Nótese que en el supuesto planteado no se produce, con oportunidad de la cesión de posición contractual, la transferencia de riesgos y ventajas de las mejoras de parte del arrendatario, usufructuario o poseedor de un inmueble (cedente) hacia el propietario, ni ninguna de las demás condiciones para el reconocimiento del ingreso señaladas en el numeral 2 del presente informe. En ese sentido, no puede considerarse producido el devengo de renta alguna para el cedente por concepto del derecho que tiene a recibir del propietario el pago del valor actual de las mejoras.

Asimismo, es importante destacar que la cesión de posición contractual puede pactarse a título oneroso o gratuito, siendo que el cedente puede generar renta gravada al ceder la titularidad del contrato al cesionario, en cuyo caso serán de aplicación las normas del Impuesto a la Renta.

Por lo expuesto, si el cedente tiene derecho a recibir del propietario el pago del valor actual de las mejoras a la fecha de la restitución del bien, no podrá considerar como renta gravada con el Impuesto a la Renta el importe de tal valor a la fecha de la cesión de posición contractual.

5. Igualmente, y en relación con la segunda consulta, toda vez que con la cesión de posición contractual se mantiene objetivamente intacta la relación del arrendamiento o usufructo, en el supuesto que se hubiera pactado que el arrendatario o usufructuario no cobrará al propietario el valor actual de las mejoras

---

<sup>2</sup> De la Puente y Lavalle, Manuel. El Contrato en General. Comentarios a la Sección Primera del Libro VII del Código Civil. Biblioteca para leer el Código Civil. Vol. XV - Segunda Parte - Tomo V Fondo Editorial PUC. 1993. pp.30

efectuadas a la fecha de la restitución del bien, dicha cesión no generará consecuencias en el propietario o locador (cedido).

En efecto, si bien por la cesión de posición contractual el arrendatario, usufructuario o poseedor del inmueble (cedente) transfiere los derechos y obligaciones derivados de la relación jurídica (arrendamiento o usufructo) al cesionario, ello no implica la transferencia de riesgos y ventajas de las mejoras hacia el propietario; de modo tal que no puede considerarse producido el devengo de renta alguna para dicho propietario a la fecha de la cesión de posición contractual.

En consecuencia, si se hubiera pactado que el arrendatario o usufructuario no cobrará al propietario el valor actual de las mejoras, la renta gravable que genere dicho propietario o locador, generador de rentas de tercera categoría, por el valor de las mejoras no deberá ser reconocida en el momento de la cesión de posición contractual.

## **CONCLUSIONES:**

En relación con la cesión de posición contractual en la que el arrendatario, usufructuario o poseedor de un inmueble (cedente), generador de rentas de tercera categoría, cede su posición contractual a favor de un tercero (cesionario), se deberá tener en cuenta lo siguiente:

1. El cedente que tiene derecho a recibir del propietario el pago del valor actual de las mejoras a la fecha de la restitución del bien, no podrá considerar como renta gravada con el Impuesto a la Renta tal valor a la fecha de la cesión de posición contractual.
2. Si se hubiera pactado que el arrendatario o usufructuario no cobrará al propietario el valor actual de las mejoras efectuadas, a la fecha de la restitución del bien, dicho propietario o locador, generador de rentas de tercera categoría, no deberá considerar como renta gravable el valor de dichas mejoras en el momento de la cesión de posición contractual.

Lima, 27.12.2012

Original firmado por  
**LILIANA CHIPOCO SALDÍAS**  
**Intendente Nacional Jurídico (e)**