



INFORME N.º 098-2020-SUNAT/7T0000

MATERIA:

Se plantea el supuesto de arrendamiento de locales comerciales donde se pacta que una parte de la contraprestación sea una renta mínima fija (calculada en función del metro cuadrado del área del local arrendado) y otra parte sea variable (calculada en función de las ventas mensuales que genera el indicado local comercial) y que es pagada solo si excede la contraprestación fija.

Al respecto, se realizan las siguientes consultas:

1. ¿Las ventas netas mensuales constituyen el hecho sustancial para el devengo de los ingresos generados por la contraprestación variable o constituyen un hecho o evento futuro?
2. En caso de constituir un hecho o evento futuro, ¿el devengo de la contraprestación variable se produce en el momento en que se produzcan las indicadas ventas?
3. ¿Los ingresos por las contraprestaciones fijas o variables se devengan al amparo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta independientemente del reconocimiento de ingresos y de las estimaciones por la posibilidad de no recibir la contraprestación total o parcial en los registros contables del arrendador?

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, "la LIR").
- 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").

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con lo previsto en el inciso a) del artículo 57 de la LIR, las rentas de la tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Asimismo, de acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo del citado inciso, para dicho efecto, se entiende que los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente

de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago.

No obstante, señala en su tercer párrafo que cuando la contraprestación o parte de esta se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, el ingreso se devenga cuando dicho hecho o evento ocurra.

De otro lado, el inciso b) del artículo 31 del Reglamento de la LIR dispone que cuando parte de la contraprestación se fija en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, esa parte del ingreso o gasto se devenga cuando ocurra tal hecho o evento.

Por su parte, inciso c) del citado artículo señala que debe entenderse como “hecho o evento que se producirá en el futuro” a aquel hecho o evento posterior, nuevo y distinto de aquel hecho sustancial que genera el derecho a obtener el ingreso o la obligación de pagar el gasto.

Adicionalmente, el segundo párrafo del citado inciso c) prevé que se considera que la contraprestación se fija en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, cuando aquella se determina, entre otros, en función de las ventas, las unidades producidas o las utilidades obtenidas.

Como se aprecia de las citadas normas, los ingresos de la tercera categoría se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, salvo que la contraprestación o parte de esta se fije en función de un hecho o evento futuro, en cuyo caso el ingreso se devenga cuando dicho hecho o evento ocurra; siendo que califica como tal el hecho o evento posterior, nuevo y distinto de aquel hecho sustancial que genera el derecho a obtener el ingreso⁽¹⁾.

2. Ahora bien, con relación a la primera consulta, corresponde determinar cuál es el hecho sustancial que genera el derecho a obtener el ingreso y, de no serlo las ventas mensuales, si estas califican como un hecho o evento futuro.

¹ Ello se condice con lo señalado en la página 13 de la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 1425, según la cual: “El texto vigente del artículo 57° de la LIR se incorporó teniendo en cuenta que existen casos en los que toda o parte de la contraprestación se fija en función al acontecimiento de hechos o eventos futuros. Esto suele ocurrir, tratándose de regalías donde se acostumbra que la determinación de todo o parte de los ingresos esté sujeta a hechos o eventos futuros; así, por ejemplo, se pacta que parte de la contraprestación se fije en función de un porcentaje de las ventas, las unidades producidas o las utilidades obtenidas.

En caso de contraprestaciones fijadas en función a la ocurrencia de un hecho o evento futuro, la variable que precisamente se desconoce es dicho hecho o evento, el cual es posterior, nuevo y distinto del hecho sustancial que genera el derecho a obtener el ingreso o la obligación de pagar el gasto. Así, la cuantificación de dichas contraprestaciones será posible cuando ocurra el hecho o evento futuro.”

Al respecto, cabe señalar que, de acuerdo con el artículo 1666 del Código Civil, por el arrendamiento el arrendador se obliga a ceder temporalmente al arrendatario el uso de un bien por cierta renta convenida.

De lo anterior fluye que el hecho sustancial generador de la renta de arrendamiento es la cesión temporal al arrendatario del uso del bien o, dicho de otro modo, es la cesión temporal del bien la que genera el derecho del arrendador de obtener el ingreso.

Por lo tanto, las ventas netas mensuales no constituyen el hecho sustancial para el devengo de los ingresos generados por la contraprestación variable; empero, sí constituyen un hecho no solo nuevo y distinto a la cesión temporal del bien, sino también posterior a esta.

Nótese además que, como se señaló en el numeral 1 de este informe, el segundo párrafo del inciso c) del artículo 31 del Reglamento de la LIR establece de manera expresa que la contraprestación se fija en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, cuando aquella se determina, entre otros, en función de las ventas.

En tal sentido, en el supuesto bajo análisis, respecto a la contraprestación variable que se determina en función a las ventas mensuales que genera el local arrendado, puede afirmarse que tales ventas constituyen un hecho o evento futuro a que se refiere el tercer párrafo del inciso a) del artículo 57 de la LIR.

3. Con relación a la segunda consulta referida a la oportunidad del devengo de la contraprestación variable, tenemos que de conformidad con el inciso b) del artículo 31 del Reglamento de la LIR, cuando parte de la contraprestación se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, esa parte del ingreso o gasto se devenga cuando ocurra tal hecho o evento.

En consecuencia, toda vez que parte de la contraprestación variable por el arrendamiento de locales comerciales se determina en función de un hecho o evento futuro que consiste en las ventas mensuales por parte del arrendatario, esa parte del ingreso se considerará devengado en el momento en que se produzcan las indicadas ventas⁽²⁾.

² Sobre el particular, cabe precisar que, en la página 2 de la exposición de motivos del Decreto Supremo N.º 339-2018-EF (que modificó el artículo 31 del Reglamento, publicado el 30.12.2018), se incluyó un ejemplo claro respecto al devengo de las contraprestaciones variables en función de hechos o eventos futuros, en los siguientes términos: *“En casos en los que una parte de la contraprestación es fija y otra es variable, como en de (sic) la cesión definitiva de una concesión estatal que permite ejercer una actividad extractiva, en la que se pacta una contraprestación fija equivalente a S/. 5 000 000 y una contraprestación variable en función a las unidades producidas en los próximos 3 años, el devengo de los ingresos por los S/. 5 000 000 se realizará cuando se otorgue la referida cesión, mientras que la parte de la contraprestación que se fija en función de unidades producidas se devengará conforme se produzcan tales unidades.”*

4. Respecto de la tercera consulta, cabe indicar que el Decreto Legislativo N.º 1425⁽³⁾ modificó el artículo 57 de la LIR con el objeto establecer una definición de devengo para efectos del impuesto a la renta a fin de otorgar seguridad jurídica.

Así, a partir de la vigencia de dicha modificación, existe una definición jurídica de devengo prevista en la LIR, la cual incluye una disposición general sobre el momento en que deben entenderse devengados los ingresos, así como reglas particulares dependiendo del tipo de prestación de que se trate.

Asimismo, el séptimo párrafo del inciso a) del citado artículo 57 dispone que en ningún caso se desconocen, disminuyen o difieren ingresos por efecto de, entre otros, estimaciones que se realicen sobre la posibilidad de no recibir la contraprestación o parte de ella.

Por lo anterior, para determinar el momento en que se entienden devengados los ingresos por las contraprestaciones fijas o variables debe aplicarse lo previsto en el inciso a) del artículo 57 de la LIR y sus normas reglamentarias; no debiendo considerarse para tal efecto ningún tipo de estimación que se realice sobre la posibilidad de no recibir la contraprestación total o parcial, aun cuando esta responda a normas contables⁽⁴⁾.

A mayor abundamiento, cabe destacar que la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 1425⁽⁵⁾ se señala que existen casos en los que toda o parte de la contraprestación se fija en función al acontecimiento de hechos o eventos futuros; agregando que, en dichos casos, las normas contables disponen que se efectúe un cálculo de probabilidades a efecto de determinar la parte de la retribución variable que corresponde reconocer desde el primer momento; sin embargo, -añade la exposición- dicho cálculo se sustenta en estimaciones que no se considera conveniente considerar para la determinación del impuesto a la renta, pues de aceptarlas se tendrían que

³ Publicado el 13.9.2018, vigente a partir del 1.1.2019.

⁴ Es más, las normas contables no resultan de aplicación para determinar el momento en que un ingreso se considera devengado, salvo en el supuesto previsto en la Segunda disposición complementaria final del Decreto Legislativo N.º 1425.

En efecto, dicha disposición establece que, en el caso de enajenación de bienes, para la interpretación de lo dispuesto en el acápite 1.1) del numeral 1) del inciso a) del artículo 57 de la LIR es de aplicación lo señalado, respecto al control de los bienes, en la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15 - Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, en tanto no se oponga a lo señalado en la LIR.

La referida disposición añade que la versión de la NIIF, oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad, que se utilizará para estos efectos es la vigente a la fecha de publicación del Decreto Legislativo; siendo que de conformidad con la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Supremo N° 339-2018-EF, publicado el 30 diciembre 2018, la versión de la NIIF 15 a utilizarse es la oficializada mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 002-2018-EF-30.

⁵ En la página 13.

realizar ajustes al tributo, lo que genera complejidad en la determinación de dicho impuesto.

Atendiendo a ello, se concluye que el devengo del ingreso por las contraprestaciones fijas o variables se efectúa considerando la definición jurídica de dicho concepto prevista en el artículo 57 de la LIR, sin considerar las estimaciones contables del arrendador sobre la posibilidad de no recibir la contraprestación total o parcial.

CONCLUSIONES:

En el supuesto de arrendamiento de locales comerciales donde se pacta que una parte de la contraprestación sea una renta mínima fija (calculada en función del metro cuadrado del área del local arrendado) y otra parte sea variable (calculada en función de las ventas mensuales que genera el indicado local comercial) y que es pagada solo si excede la contraprestación fija:

1. Las ventas netas mensuales del arrendatario constituyen un hecho o evento futuro a que se refiere el tercer párrafo del inciso a) del artículo 57 de la LIR.
2. La contraprestación variable por el arrendamiento determinada en función a las ventas mensuales del arrendatario se considerará devengada en el momento en que se produzcan las indicadas ventas.
3. El devengo del ingreso por las contraprestaciones fijas o variables se efectúa considerando la definición jurídica de dicho concepto prevista en el artículo 57 de la LIR, sin considerar las estimaciones contables del arrendador sobre la posibilidad de no recibir la contraprestación total o parcial.

Lima, 21 de octubre de 2020

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional

Intendencia Nacional Jurídico Tributaria

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS