



INFORME N.º 036-2020-SUNAT/7T0000

MATERIA:

Se plantea el supuesto de un centro comercial que se adquiere a través de un arrendamiento financiero, el cual se construye por etapas; siendo que alguna(s) de ellas, aun cuando sus instalaciones finales⁽¹⁾ se encuentran todavía en proceso de ejecución, ya fue(ron) entregada(s) al arrendatario, obteniendo este el derecho a utilizar los locales (tiendas) que la(s) conforman, que no constituyen unidades inmobiliarias independientes; y en virtud al cual este cede en uso dichos locales a terceros, en diferentes oportunidades, para su habilitación y posterior explotación por estos⁽²⁾, obteniendo aquel, en contraprestación por dicha cesión, rentas gravadas con anterioridad a la finalización de la ejecución de las instalaciones en cuestión.

Al respecto, se formula las siguientes consultas:

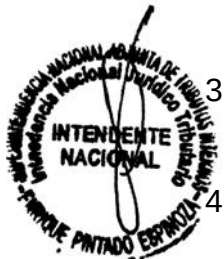
1. ¿En qué momento se debe iniciar la depreciación de los locales cedidos en uso?
2. ¿Se podría iniciar el cómputo de la depreciación de cada etapa una vez concluida la construcción de cada una de ellas, y entregado en uso por lo menos un local (tienda) correspondiente a dicha etapa?
3. ¿Cuál es la base sobre la cual se deberá aplicar la depreciación del centro comercial?
4. En el supuesto que el centro comercial sea adquirido o construido con capital propio:
 - a) ¿En qué momento se debe iniciar la depreciación de los locales cedidos en uso?
 - b) ¿La depreciación se calcularía sobre el monto de la inversión correspondiente a la etapa que corresponda?

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").
- 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").

¹ Eléctricas, sanitarias y similares.

² Dichas rentas se cobran desde la entrega del local al locatario.





- Decreto Legislativo N.º 299, Ley de Arrendamiento Financiero, publicado el 29.7.1984 y normas modificatorias.
- Decreto Legislativo N.º 915, Decreto Legislativo que precisa los alcances del artículo 18 del Decreto Legislativo N.º 299, modificado por la Ley N.º 27394, publicado el 12.4.2001 y norma modificatoria.

ANÁLISIS:

1. El artículo 38 de la LIR establece 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 esta ley; y que estas deben computarse anualmente, sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.



Añade su último párrafo que cuando los bienes del activo fijo solo se afecten parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente.

De otro lado, el artículo 41 de la LIR prevé que las depreciaciones se calcularán sobre el costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de los bienes⁽³⁾.

Por su parte, el artículo 22 del Reglamento de la LIR dispone que para el cálculo de la depreciación se aplicará, entre otras, las siguientes disposiciones:

(...)

- c) Las depreciaciones se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas.

(...)

- g) En los casos de bienes del activo fijo cuya adquisición, construcción o producción se efectúe por etapas, la depreciación de la parte de los bienes del activo que corresponde a cada etapa se debe computar desde el mes siguiente al que se afecta a la producción de rentas gravadas.

Al respecto, esta superintendencia nacional ya ha señalado⁽⁴⁾, en relación con lo dispuesto en el último párrafo del citado artículo 38 de la LIR, que el

³ El artículo 20 de la propia LIR que prevé disposiciones para la determinación del costo computable, establece qué se entiende por costo de adquisición, costo de producción o construcción y valor de ingreso al patrimonio.



supuesto contenido en esta norma es la utilización parcial de un bien -como por ejemplo el uso de parte de un edificio- y no el emplear un bien del activo durante un menor tiempo⁽⁵⁾.

De lo antes señalado se tiene que:

- a) En general, la normativa del Impuesto a la Renta permite la deducción por depreciación que corresponda al desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo, a partir del mes en que dichos bienes son utilizados por los contribuyentes en actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría; pero cuando dichos activos se adquieran, construyan o produzcan por etapas, la depreciación de la parte de los bienes del activo que corresponde a cada etapa se deberá computar desde el mes siguiente a aquel en que se afectan a la producción de rentas gravadas.
- b) Si tales bienes del activo fijo solo se afectan parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente; siendo un ejemplo de utilización parcial de un bien, el uso de parte de un edificio.
- c) Las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo deben ser calculadas sobre su costo computable, es decir, su costo de adquisición, producción o construcción, o su valor de ingreso al patrimonio.

2. De otro lado, el artículo 18 del Decreto Legislativo N.º 299 establece que, para efectos tributarios, los bienes objeto de arrendamiento financiero se consideran activo fijo del arrendatario y se registrarán contablemente de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad.

Añade que la depreciación se efectuará conforme a lo establecido en la LIR, y que, 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 este reúna las características que dicho artículo señala.

Por su parte, el artículo 5 del Decreto Legislativo N.º 915 dispone que el contrato de arrendamiento financiero deberá estipular el monto del capital financiado, así como el valor de la opción de compra y de las cuotas pactadas, discriminando capital e intereses; y que esta regla también deberá observarse con ocasión de cualquier modificación del contrato de arrendamiento financiero, cuando se afecte el monto del capital financiado y/o el valor de la opción de compra y/o el monto de las cuotas pactadas.

⁴ Mediante el Oficio N.º 008-97-12.0000 (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/1997/oficios/008-97.htm>).

⁵ El subrayado es nuestro.



Añade que el arrendatario activará el bien objeto del contrato de arrendamiento financiero por el monto del capital financiado a que se refiere dicho artículo.

De las normas citadas se tiene que para efectos del Impuesto a la Renta:

- a) Los bienes objeto de arrendamiento financiero se consideran activo fijo del arrendatario y se registrarán contablemente de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad.
- b) El contrato de arrendamiento financiero deberá estipular, entre otros, el monto del capital financiado.
- c) El arrendatario activará el bien objeto del contrato de arrendamiento financiero por el monto del capital financiado.



Nótese que las normas citadas en el numeral 1 del presente informe son de aplicación general, por lo que sus alcances comprenden también a los bienes objeto de arrendamiento financiero; con la particularidad de que estos bienes se activan por el monto del capital financiado, en tanto que en los demás casos, para el cálculo de las depreciaciones de los bienes del activo fijo, se considerará su costo computable (costo de adquisición, producción o construcción, o valor de ingreso al patrimonio).

- 3. Si bien el activo en cuestión debe registrarse contablemente de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad, como ya se ha señalado, para efectos del Impuesto a la Renta, debe tenerse presente que el arrendatario debe activar el bien objeto del contrato de arrendamiento financiero por el monto del capital financiado, por lo que la base tributaria del activo sobre la cual se aplicará la depreciación correspondiente será lo que corresponda al capital financiado.

Ahora bien, como en el supuesto de la presente consulta, en relación con el centro comercial en cuestión, solo una parte de este es la que es entregada al arrendatario otorgándosele el derecho a utilizar los locales que la conforman, que no constituyen unidades inmobiliarias independientes, y en virtud al cual este cede en uso dichos locales a terceros, obteniendo aquel, en contraprestación por dicha cesión, rentas gravadas con anterioridad a la finalización de la ejecución de sus instalaciones finales⁽¹⁾, únicamente la porción del capital financiado que corresponda a dicha parte, la cual deberá estar debidamente identificada en la contabilidad, puede depreciarse bajo el régimen a que se refiere el artículo 18 del Decreto Legislativo N.º 299, teniéndose en cuenta, además, lo señalado en los literales a) y b) del último párrafo del numeral 1 del presente análisis.



4. En ese sentido, considerando todo lo antes señalado, tratándose del supuesto de un centro comercial que se adquiere a través de un arrendamiento financiero, el cual se construye por etapas; en el que alguna(s) de ellas ya fue(ron) entregada(s) al arrendatario (aun cuando sus instalaciones finales⁽¹⁾ se encuentran todavía en proceso de ejecución) obteniendo este el derecho a utilizar los locales que la(s) conforman, que no constituyen unidades inmobiliarias independientes; y en virtud al cual este cede en uso esos locales a terceros, en diferentes oportunidades, para su habilitación y posterior explotación por dichos terceros, obteniendo aquel, en contraprestación por dicha cesión, rentas gravadas con anterioridad a la finalización de la ejecución de las instalaciones en cuestión; se puede afirmar que:

1. La depreciación de los locales cedidos en uso a terceros se debe iniciar a partir del mes siguiente a aquel en que se hayan efectuado dichas cesiones.
2. Una vez concluida la construcción de cada etapa, y entregada en uso por lo menos un local correspondiente a dicha etapa, el inicio de la depreciación es por cada local cedido en uso a terceros, desde el mes siguiente a aquel en que se hayan efectuado dichas cesiones.
3. La base sobre la cual se deberá aplicar la referida depreciación es únicamente la porción del capital financiado que corresponda a los locales cedidos en uso a terceros, en el estado en que se ceden.
4. En el supuesto que el centro comercial en mención sea adquirido o construido con capital propio:
 - a) La depreciación de los locales cedidos en uso a terceros se debe iniciar a partir del mes siguiente a aquel en que se hayan efectuado dichas cesiones.
 - b) La base sobre la cual se deberá aplicar la referida depreciación es únicamente la porción del costo de adquisición o construcción que corresponda a los locales cedidos en uso a terceros, en el estado en que se ceden.



CONCLUSIONES:

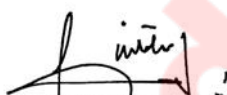
Tratándose del supuesto de un centro comercial que se adquiere a través de un arrendamiento financiero, el cual se construye por etapas; en el que alguna(s) de ellas, aun cuando sus instalaciones finales se encuentran todavía en proceso de ejecución, ya fue(ron) entregada(s) al arrendatario, obteniendo este el derecho a utilizar los locales que la(s) conforman, que no constituyen unidades inmobiliarias independientes; y en virtud al cual este cede en uso dichos locales a terceros, en diferentes oportunidades, para su habilitación y



posterior explotación por estos, obteniendo aquel, en contraprestación por dicha cesión, rentas gravadas con anterioridad a la finalización de la ejecución de las instalaciones en cuestión; se puede afirmar que:

1. La depreciación de los locales cedidos en uso a terceros se debe iniciar a partir del mes siguiente a aquel en que se hayan efectuado dichas cesiones.
2. Una vez concluida la construcción de cada etapa, y entregada en uso por lo menos un local correspondiente a dicha etapa, el inicio de la depreciación es por cada local cedido en uso a terceros, desde el mes siguiente a aquel en que se hayan efectuado dichas cesiones.
3. La base sobre la cual se deberá aplicar la referida depreciación es únicamente la porción del capital financiado que corresponda a los locales cedidos en uso a terceros, en el estado en que se ceden.
4. En el supuesto que el centro comercial en mención sea adquirido o construido con capital propio:
 - a) La depreciación de los locales cedidos en uso a terceros se debe iniciar a partir del mes siguiente a aquel en que se hayan efectuado dichas cesiones.
 - b) La base sobre la cual se deberá aplicar la referida depreciación es únicamente la porción del costo de adquisición o construcción que corresponda a los locales cedidos en uso a terceros, en el estado en que se ceden.

Lima, 01 de junio de 2020


ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADUANAS DE TRIBUTOS INTERNOS

ncf
CT0085-2020
CT0086-2020
CT0087-2020
CT0088-2020
CT0089-2020

IMPUESTO A LA RENTA – Arrendamiento financiero