

Contabilización de los arrendamientos y su relación con el Impuesto a la Renta (IR)

CPC. César J. Rodríguez Dueñas

Socio principal de BDO Consultores Tributarios y Legales S.A.C., representante de BDO International en el Perú y fundador de las firmas conformantes de la Organización BDO en el Perú.

Esta **NIIF** se aplica a todos los arrendamientos, incluso los arrendamientos que incluyen **activos de derechos de uso** en un **subarrendamiento**

I. INTRODUCCIÓN

A. Aspectos generales

1. Como es de conocimiento general (autoridades competentes, empresarios, abogados, contadores públicos, usuarios de los estados financieros, entre otros), la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF 16) - Arrendamientos será de **aplicación** para los períodos anuales que comiencen **a partir del 1 de enero de 2019**¹.

En este pronunciamiento, al igual que en la NIIF 15, trabajaron conjuntamente el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB) que es el organismo nacional emisor de normas de los E.U.A.

Los dos Consejos decidieron que era necesario que un arrendatario reconozca los activos y pasivos de todos los arrendamientos (con limitadas excepciones) de la misma forma.

Sin embargo, los Consejos tomaron decisiones diferentes para los arrendamientos que anteriormente se clasificaban como operativos con respecto al reconocimiento de los gastos por

arrendamiento. El IASB decidió adoptar un modelo de contabilización dual de los arrendamientos, por lo que los clasificó de forma similar a los requerimientos anteriores de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los E.U.A. para distinguir entre arrendamientos operativos y arrendamientos financieros y contabilizar los dos tipos de forma diferente.

2. En el Perú, la NIIF 16 fue oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC) mediante Resolución N° 062-2016-EF/30 del 9 de junio de 2016, publicada en el diario oficial *El Peruano* el 14 de junio de dicho año.

Más allá de la discusión que existe sobre la aplicación del Principio de Publicidad (al no haberse publicado la norma en sí misma), tal NIIF entrará en vigencia, en el país, respecto de los estados financieros que se preparen y presenten a partir el 1 de enero de 2019.

B. Antecedentes

1. A mediados de la década de los setenta, quienes laboramos en alguna de las llamadas *Big Eight*, comenzamos a aplicar las normas relativas a los arrendamientos, pero (a) limitadas al arrendamiento de inmuebles y (b) utilizando los

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) de E.U.A. (en aquel entonces los APB), ya que en el Perú estábamos “tributarizados”² y no se aplicaban los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (lo cual podía corroborarse en el Plan Contable General que regía en aquellos años).

2. Cabe citar, entre los antecedentes de naturaleza contable, el Oficio Circular N° 6156-85, que data del 31 de diciembre de 1985, del Superintendente

¹ Se permite su aplicación anticipada para entidades que utilicen la NIIF 15 - Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.

² Término acuñado por el doctor César Luna Victoria León para señalar la primacía que tenían las normas tributarias respecto de los contables y que, en determinados casos, aún se mantiene.

de Banca y Seguros, en el que se adjuntaban diversas Circulares aplicables al sistema financiero. Mediante este Oficio se estableció que, a partir del 1 de enero de 1986, las operaciones de arrendamiento financiero se efectuarán bajo el “método financiero” de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad.

En dicho Oficio también se señalaba lo siguiente: “Para efectos de la contabilidad por el método financiero y su conciliación con las **disposiciones tributarias**, el Plan de Cuentas para Instituciones Financieras se complementará con las siguientes partidas...” (...énfasis agregado).

Les puedo asegurar que la creación de tales partidas fue hecha por el inolvidable maestro: el doctor Cesáreo Alonso Gallarday.

También les puedo asegurar que la siguiente frase estaba contenida en las Circulares correspondientes: “Asimismo, ... a base de los cuales se efectuará la determinación y control de las diferencias temporales a que se refiere el artículo 127° del Decreto Supremo N° 523-85-EF (hoy artículo 33° del Reglamento de la Ley del IR) diferencias que resultan entre la contabilización de acuerdo a las disposiciones tributarias vigentes”. Esta disposición fue debidamente coordinada con la entonces Dirección General de Contribuciones, lo que hoy es la SUNAT.

3. Desde el punto de vista tributario podría comentarse que la primera vez que aparece el arrendamiento financiero en nuestra legislación es cuando, durante el gobierno militar, se modifica la Ley de Empresas Financieras –Decreto Ley N° 18957 – para permitir el arrendamiento de bienes inmuebles. Más adelante vendría el Decreto Legislativo N° 212, emitido al amparo de las facultades otorgadas al Poder Ejecutivo por el Congreso de la República mediante la Ley N° 23230, y las derogatorias y modificatorias que conocemos a la fecha.

C. Objetivos de este artículo

Este artículo no tiene por objetivo hacer un análisis detallado de la NIIF 16 (hay muchos Contadores Públicos especializados en la materia que lo harían mejor), sino resaltar algunos aspectos que todos los involucrados deben conocer y tomar en consideración en la debida oportunidad.

Otro objetivo es comentar algunas implicancias tributarias que podrían acontecer a raíz de la entrada de vigencia de la NIIF bajo comentario.

Finalmente, en la Sección III, ensayaré algunas recomendaciones y conclusiones que, por ahora y con cargo a mejorarlas y profundizarlas en un futuro cercano, surgen del análisis de las normas aplicables.

No podemos ni debemos esperar al año 2018 para determinar cuáles son tales efectos y recién medir sus consecuencias.

II. ASPECTOS RELEVANTES

1. Esta NIIF se aplica a todos los arrendamientos, incluso los arrendamientos que incluyen activos de derechos de uso en un subarrendamiento. Las excepciones son las siguientes:
 - (a) acuerdos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares;
 - (b) activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41 - Agricultura mantenidos por un arrendatario;
 - (c) acuerdos de concesión de servicios dentro del alcance de la CINIIF 12 - Acuerdos de Concesión de Servicios;
 - (d) licencias de propiedad intelectual concedidas por un arrendador dentro del alcance de la NIIF 15 - Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes; y
 - (e) derechos mantenidos por un arrendatario bajo acuerdos de licencia que estén dentro del alcance de la NIC 38 - Activos Intangibles para elementos como películas de cine, videos, juegos, manuscritos, patentes y derechos de autor

En el último párrafo del **Alcance** de la NIIF se afirma lo siguiente: “Un arrendatario puede, pero no se le exige, aplicar esta Norma a arrendamientos de activos intangibles distintos de los descritos en el párrafo 3(e)”.

Tal precisión ha conducido a algunos Contadores Públicos a sostener que a partir del 1 de enero de 2019 se podrá hacer arrendamientos financieros, bajo el Decreto Legislativo N° 299 y sus normas modificatorias y reglamentarias, de intangibles. Ver mis comentarios al respecto más adelante, discrepantes con tal entendimiento.

2. Normas e interpretaciones que quedarán derogadas:
 - a. NIC 17: Arrendamientos
 - b. CINIIF 4: Determinación de si un Acuerdo contiene un arrendamiento. Esto es muy importante para hacer la evaluación que consiste en analizar si hay o no un arrendamiento financiero (sustancia vs forma)³

³ A partir del 1 de enero de 2019, los requisitos, las guías, ente otros para definir estas situaciones, cuando sean aplicables, están contenidas en la propia NIIF. Se recomienda revisarlas detalladamente e incluir en el análisis el Apéndice B (Guía de aplicación) y el Apéndice C (Fecha de vigencia y transición).

*La Norma diferencia un arrendamiento de un contrato de servicios en función de la **capacidad del cliente** de controlar el activo objeto del **arrendamiento**.*

- c. SIC 15: Arrendamientos Operativos
A la luz de lo contenido en esta SIC se tiene que revisar la definición de Renta Bruta que contiene la Ley del IR, el tratamiento de los costos posteriores (por ejemplo, mejoras) y la aplicación del **Principio del Devengado**. Obviamente, lo contenido en esta SIC no tiene relación alguna con el Decreto Legislativo N° 299, ya que este solo se aplica a los arrendamientos financieros.
- d. SIC 27: Evaluación de la Esencia de las Transacciones que adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento.
Comentario similar al efectuado en b.
3. El modelo de contabilización previsto **para los arrendatarios** por la NIIF 16 determina un único modelo que requiere que el arrendatario reconozca los activos (por derecho de uso del activo arrendado subyacente) y pasivos (que representan su obligación por los pagos por arrendamiento) de **todos** los arrendamientos con una duración superior a doce (12) meses excepto que el activo subyacente sea de valor bajo. En consecuencia, en términos generales, el arrendatario reconocerá la depreciación del activo y los intereses del pasivo por el arrendamiento.

Antes que entre en vigencia la NIIF 16 puede ocurrir que, si luego del análisis respectivo, se concluye que el arrendamiento se califica como operativo, las cuotas de arrendamiento se reconozcan (contabilicen) como costo o gasto, según corresponda.

Desde el punto de vista tributario, a partir del 1 de enero de 2019, ocurrirá lo siguiente:

- a. El arrendatario, en el caso que haya firmado el contrato de arrendamiento con un entidad que realiza operaciones de arrendamiento y **no** sea una empresa del Sistema Financiero autorizada a realizar operaciones de arrendamiento financiero al amparo del Decreto Legislativo N° 299, modificatorias y reglamentarias, tendrá que evaluar si adopta la posición asumida por SUNAT, el Tribunal Fiscal⁴ y el Poder Judicial (en el caso de la Sentencia recaída en una Demanda Contenciosa Administrativa seguida por un contribuyente⁵) o, por el contrario, puede decidir seguir el tratamiento del contrato como si

fuera operativo, originándose, en el caso de una fiscalización de la SUNAT, un largo proceso contencioso, salvo que cuando ello ocurra se haya modificado la jurisprudencia del Tribunal Fiscal o el Poder Judicial haya variado de posición.

Ello sería así, porque, en ese contexto (de no modificarse la jurisprudencia y/o el Poder Judicial no cambie de posición), el arrendatario se repararía (adición) la depreciación cargada a resultados (directamente o a través del costo de ventas, según corresponda) y se deduciría el monto de la cuota capital como gasto.

- b. Si el contribuyente optara por continuar un proceso contencioso, lo más probable es que el auditor externo, si las cifras son significativas en relación a los Estados Financieros tomados en conjunto, calificaría su Dictamen o, por lo menos, revelaría el hecho en las Notas a los Estados Financieros.
- c. En relación al Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN), la SUNAT, a partir del 1 de enero de 2019, tendrá un argumento adicional para sostener que los bienes recibidos en arrendamiento son activos y, por lo tanto, forman parte de su base imponible.
4. En el caso del **arrendador**, la NIIF 16 mantiene los requerimientos de la NIC 17; en consecuencia, dicho arrendador efectuará las evaluaciones pertinentes y determinará si el contrato se califica como operativo o financiero.

Es importante mencionar que si se califica como financiero habrá dos empresas que tendrán el mismo activo subyacente como activo en sus estados financieros.

5. La Norma diferencia un arrendamiento de un contrato de servicios en función de la capacidad del cliente de controlar el activo objeto del arrendamiento.

Para controlar el derecho de un activo identificable, se requiere que el cliente (el arrendatario) tenga derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos el uso del activo, así como otros beneficios económicos derivados de la utilización del activo.

Respecto del derecho a decidir el uso de un activo, la Norma establece que el arrendatario tiene tal derecho si puede dirigir la forma y la finalidad del uso del activo a lo largo de todo el período de uso.

6. Componetización

El párrafo 12 de la NIIF establece lo siguiente:

“Para un contrato que es, o contiene, un arrendamiento, una entidad contabilizará cada componente del arrendamiento dentro del contrato como un arrendamiento de forma separada de los componentes del contrato que no constituyen un arrendamiento, a menos que aplique la solución práctica del párrafo

⁴ Ver artículo del suscrito en Informe Tributario de Octubre 2015, respecto de la RTF N° 10485-4-2014.

⁵ Ver Sentencia de Casación N° 03654-2014 del 7.5.2015.

15. Los párrafos B32 y B33 establecen guías sobre la separación de los componentes de un contrato”.

Esto debe analizarse cuidadosamente considerando (a) que los activos depreciables, cuando corresponda, pueden tener tasas distintas de depreciación para efectos contables y tributarios y (b) las normas del IR que regulan la componetización.

7. Norma tributaria y su relación con la contabilidad

El primer párrafo del artículo 18° del Decreto Legislativo N° 299, modificado por el artículo 6° de la Ley N° 27394, establece lo siguiente:

“Para efectos tributarios, los bienes objeto de arrendamiento financiero se considerarán **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” (énfasis añadido).

El párrafo mencionado, para efectos de los comentarios que siguen, hay que analizarlo conjuntamente con lo establecido en los numerales 2. y 3. del segundo párrafo del artículo citado.

En primer lugar, hay que señalar que la Ley del IR no tiene una definición de activo fijo. Entonces, ¿a qué tipo de bienes se refiere la Ley?

En mi opinión, debería concluirse que se refiere a los elementos de propiedad, planta y equipo señalados en la NIC 16 (Propiedades, Planta y Equipo) con las excepciones señaladas en su párrafo 2 (entre las cuales se encuentran los activos mantenidos por la venta de acuerdo con la NIIF 5 -Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y los activos biológicos relacionados con actividades agrícolas distintos de las plantas productoras de conformidad con la NIC “Agricultura”). También, deberían considerarse excluidas las “Propiedades de Inversión” a las cuales se refiere la NIC 40.

Un antecedente, de naturaleza contable y financiera, es el contenido en el numeral 2. de la Circular Múltiple de la SBS (entre otras la Circular N° B-1763-87 del 24.4.1987), el cual señala lo siguiente:

“2. Los contratos de arrendamiento financiero sólo podrán versar sobre bienes físicos, muebles o inmuebles y no derechos sobre estos salvo el caso de inmuebles sujetos al régimen de propiedad horizontal y similares.

Tampoco se podrán celebrar contratos que versen sobre títulos o valores de cualquier especie o denominación,

contribuciones tecnológicas intangibles, marcas, patentes, programas de computación (software) y similares”.

Desde la perspectiva tributaria cabe citar al Informe N° 140-2008-SUNAT/2B000 del 3 de julio de 2008 (el cual hace referencia al Informe N° 035-2007-SUNAT/2B000 que dice lo siguiente: “el concepto de activo fijo no comprende a los activos intangibles, sino únicamente a activos de carácter tangible”). Dicho Informe concluyó de la siguiente manera: “Para efectos tributarios del artículo 18° del Decreto Legislativo N° 299, los activos intangibles, así como las existencias o mercaderías, incluidos los productos terminados y los productos en proceso, no pueden ser objeto de un contrato de arrendamiento financiero, al no estar comprendidos dentro del término “activo fijo””.

III. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. El objetivo de la información financiera es que tal información, con propósito general, sea útil a los inversionistas, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad. Por ello es muy recomendable que los encargados de prepararla, presentarla y aprobarla revisen (supongo que muchos ya lo hicieron) su contenido y procedan a implementarla, previo análisis contable y tributario de sus efectos.

En otras palabras, no podemos ni debemos esperar al año 2018 para determinar cuáles son tales efectos y recién medir sus consecuencias. Con tal finalidad, reitero la importancia de revisar, entre otros, los párrafos C1 al C19 del Apéndice C referidos al proceso de transición.

2. El Poder Ejecutivo debería formar un equipo, con participación de los institutos dedicados al que hacer tributario (léase, Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT); Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET) y la Asociación Fiscal Internacional (IFA, Capítulo Perú) con la finalidad de armonizar, cuidando el interés fiscal, las normas contables y del IR.

Esto reduciría significativamente las controversias (y el costo que ellas suponen) entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

3. Reitero mi recomendación (REC), hecha en distintos foros desde hace muchos años, de definir qué debe entenderse por activo fijo para efectos tributarios.

Indudablemente, en mi opinión, debería recogerse lo que dicen las IFRS respectivas.

Bibliografía

Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 16, oficializada mediante Resolución N° 062-2016-EF/30 del 9 de junio de 2016 y publicada en el diario oficial El Peruano el 14 de junio de 2016.
Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento. Sentencia de Casación N° 3654-2014 del 7 de mayo de 2015
Resolución del Tribunal Fiscal N° 10485-4-2014 del 29 de agosto de 2014. 21.9.2017