



VII Jornadas Nacionales de Tributación

Tema II: Implicancia de las NICs en la aplicación del Impuesto a la Renta

Ponente Individual
Enrique Navarro Sologuren

NIC N°11: CONTRATOS DE CONSTRUCCION E IMPUESTO A LA RENTA

I. GENERALIDADES

La actividad de construcción tradicionalmente es una de las actividades mas importantes del sector empresarial de nuestro país dada la necesidad de la realización de nuevas y modernas edificaciones y construcciones, la necesidad de obras de infraestructura pública, principalmente carretera de acceso a los diversos puntos de nuestro país y básicamente para satisfacer la necesidad de vivienda de una población cada vez más en aumento. Pese a que en los últimos años la actividad de construcción a sufrido un gran decrecimiento, en los últimos meses, debido a los programas tipo MIVIVIENDA y otros promovidos por el Estado, se nota un crecimiento de aproximadamente un 7% en la actividad, hecho que repercute en beneficio no solamente de la actividad constructora sino de todo el aparato productivo que se mueve alrededor de ella, proveedores de todo tipo y principalmente demanda de mano de obra.

Un elemento importante dentro de toda está activación del aparato productivo es el denominado contratista

II. DEFINICIONES

II.1 CONTRATO DE CONSTRUCCION - CODIGO CIVIL

Para el Código Civil, el Contrato de Construcción se denomina contrato de obra y se encuentra definido en el Artículo 1771, el cual señala que



por el Contrato de Obra, el Contratista se obliga a hacer una obra determinada y el comitente a pagarle una retribución.

Sus características principales son:

- a. Que es bilateral : Genera obligaciones recíprocas entre el Propietario o comitente y el Contratista.
- b. Formal: Se perfecciona a la Firma
- c. Oneroso: Existencia de un precio o retribución.

Igualmente, se señalan cuales son las obligaciones del comitente, obligaciones del contratista y los tipos de contrato que se pueden celebrar, tales como el ajuste alzado (suma alzada) o el de obra por pieza o medida (precio unitario).

II.2. CONTRATO DE CONSTRUCCION - ASPECTO TRIBUTARIO

Tributariamente la norma que define a los contratos de construcción es la Ley del Impuesto General a las Ventas, la cual establece que se considera construcción a todas las actividades calificadas como tal en la clasificación internacional industrial uniforme de las Naciones Unidas - Tercera Revisión contempladas en la Gran División 45.

TERCERA REVISION DE LA CIU: REGIMEN DE LA ACTIVIDAD DE CONSTRUCCION

1.1 ESTRUCTURA:

División No. 45.

Grupo	Clase	
451	4510	Preparación del terreno.
452	4520	Construcción de Edificios Completos y de partes de edificios; obras de ingeniería civil.
453	4530	Acondicionamiento de Edificios
454	4540	Terminación de Edificios
455	4550	Alquiler de equipo de construcción y demolición dotado de operarios.



La CIU También señala que actividades se encuentran excluidas de la actividad de Construcción. Tales como:

1.- Actividades de preparación de yacimientos de petróleo (*)

2.- Actividades de preparación de yacimientos de gas (*)

(*) Clasificación:

a.- Si se realiza por CUENTA PROPIA: Clase 1110: Extracción de petróleo crudo y gas natural

b.- Si se realiza por CONTRATA o A CAMBIO DE UNA RETRIBUCION: Clase 1120: Actividades de servicios relacionados con la extracción de petróleo y gas, **a excepción de la prospección**, que se incluyen en la clase 7421: Actividades de arquitectura e ingeniería y actividades conexas de asesoramiento técnico.

3.- Erección de estructuras y edificios prefabricados *cuyas partes sean de producción propia, excepto cuando el material es HORMIGON* (pertenece a la actividad de industria manufacturera)

4.- Erección de estructuras metálicas con partes de producción propia (se incluye en la clase 2811: Fabricación de productos metálicos para uso estructural).

5.- Actividades de Arquitectura e ingeniería, se incluyen en la clase 7421 (Actividades de arquitectura e ingeniería y actividades conexas de asesoramiento técnico)

6.- La dirección de obras de construcción se incluye en la clase 7421. (Actividades de arquitectura e ingeniería y actividades conexas de asesoramiento técnico)

IMPUESTO A LA RENTA

El Impuesto a la Renta no define lo que es Construcción , sin embargo establece un procedimiento especial para efectos de la determinación de la Renta de las Empresas Constructoras y Similares, dicho procedimiento se encuentra previsto en el artículo 63 de la Ley (principalmente el referido a diferir resultados) y 36 del Reglamento (pagos a cuenta mensuales).

Si bien el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las rentas de tercera categoría , ingresos y gastos se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, el artículo 63 antes señalado nos crea una excepción a esta regla por lo que el tratamiento tributario aplicable dependerá del ejercicio al que se imputen los resultados del contrato.

IMPUTACION DE RENTA BRUTA PARA EMPRESAS DE CONSTRUCCION (Art. 63)

Se trata de un régimen de **EXCEPCION** de imputación de rentas brutas (y no de determinación de ingresos netos gravables), aplicable a las empresas de construcción y similares que ejecutan contratos de obra cuyos resultados corresponden a mas de un (1) ejercicio, para efectos de determinación de la Renta Bruta y consecuentemente pagos a cuenta mensuales.

En todos los casos debe existir una cuenta especial por obra y la metodología a llevar debe ser uniforme para todas la obras, si que pueda variarse sin previa autorización de SUNAT.

El artículo 63 de la Ley posibilita el acogimiento a 3 métodos.

- a.- Asignar el porcentaje de Ganancia Bruta calculado para toda la obra sobre los importes cobrados en el ejercicio
- b.- Asignar en cada ejercicio la renta bruta que resulte de deducir del importe cobrado o por cobrar, los costos correspondientes a tales trabajos.



- c.- Diferir Resultados hasta la total terminación de las obras.
- c.1.- Si la obra dura no mas de cinco años (5), el impuesto se liquida en el ejercicio que culminen las obras o se reciban oficialmente.
 - c.2.- Si la obra dura cinco (5) años o mas, la utilidad se determina a partir del quinto año, siguiendo los métodos de los inciso a) y b) precedentes, previa liquidación del quinquenio.

Nota La diferencia que resulte luego de la comparación de la renta bruta real y la establecida mediante los métodos antes señalados se imputa al ejercicio gravable en el que concluye la obra.

Respecto al tema del **DIFERIMIENTO**, podemos anotar lo siguiente:

La redacción del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta dice “Las empresas de construcción o similares que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable...” ; mientras que el numeral c) del referido artículo; indica que se podrá “ Diferir resultados hasta la total terminación de las obras, cuando estas, según contrato deban ejecutarse dentro de un plazo no mayor a cinco años, en cuyo caso los impuestos que correspondan se aplicarán sobre la ganancia así determinada, en el ejercicio comercial en que se concluyan las obras ...”

Como se puede apreciar la norma trata simultáneamente con tres términos los cuales nos pueden llevar a confusión, nos habla de ejercicio gravable, de cinco años, y de ejercicio comercial, situación que muchas veces lleva a error en cuanto a los plazos ya que se habla de cinco ejercicios comerciales, de cinco años calendario o de cinco ejercicios gravables. En nuestra opinión la norma se refiere a cinco años calendario, que puede inclusive comprender seis (6) ejercicios gravables.

Adicional a ello cabe señalar, como se determina que las obras ya concluyeron?, estas se terminan con la entrega de las mismas al propietario, la constancia es el Acta de Recepción de Obra, ha-



blamos de recepción final, parcial, con observaciones, sin ellas, o podemos afirmar que las Obras concluyeron cuando se ha procedido a la liquidación del contrato. Por otro lado cómo es que se entregan las obras? La respuesta a estas interrogantes es de suma importancia ya que de ello dependerá el ejercicio en que para efectos tributarios se debe reconocer la renta.

Empresa similares a las de Construcción

De acuerdo al último párrafo del artículo 36 del Reglamento, se considera como tales a aquellas que **cuentan con proyectos con alto nivel de riesgo , a ser ejecutados en más de un ejercicio y cuyo resultado sólo es posible definirlo razonablemente hasta finalizar el Proyecto.**

Antes de aplicar los métodos de imputación antes señalados, deben de solicitar autorización a SUNAT, quien en un plazo no mayor de 30 días, previa coordinación con el MEF debe emitir resolución. No existe procedimiento en el TUPA de SUNAT y no se ha establecido el silencio administrativo positivo, por lo que debe entenderse denegada la solicitud si en el referido plazo no existe pronunciamiento.

II.3. CONTRATO DE CONSTRUCCION - ASPECTO CONTABLE

Desde el punto de vista contable, los contratos de construcción se encuentran regulados por la NIC N°11, la cual tiene como objetivo establecer el tratamiento contable que debe aplicarse a los ingresos y costos, relacionados con los contratos de construcción, principalmente por el hecho de que dichos contratos se desarrollan en varios periodos, los cuales podrían generar dificultades en cuanto a la asignación de los ingresos y los costos del contrato, los cuales deberían registrarse en los periodos contables en los que se realizan los trabajos de construcción.

III. NIC No 11

La NIC N°11 señala que la misma debe aplicarse en la contabilización de los



contratos de construcción, en los estados financieros de los contratistas.

Define al contrato como un contrato negociado específicamente para la construcción de un activo o una combinación de activos estrechamente interrelacionado o interdependientes, en términos de su diseño, tecnología y función o su último propósito o uso final.

III.1. FORMA DE PAGO DE LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCION

En los Contratos de Construcción se pueden encontrar de acuerdo a la NIC N°11, dos formas de pago, los cuales son:

1. Contratos a Precio Fijo: En el cual el contratista conviene en un precio establecido en el contrato, o una tarifa establecida por unidad de rendimiento, estando en algunos casos sujetos a cláusulas de costos escalonados. (Contratos a suma alzada o a precio unitario)
2. Contrato a Base de costos más honorarios: En el cual el contratista recibe el reembolso de costos aceptables o de determinados costos, más un porcentaje de éstos o un honorario fijo. (Contrato de Construcción por Administración que de acuerdo a la CIIU no califica como construcción sino como servicio, en este tipo de contratos solo se percibe honorario, se encuentra dentro de la división 7421)

III.2. COSTOS DEL CONTRATO

Los costos de un Contrato de Construcción pueden ser:

- Costos relacionados directamente tales como: los costos de mano de obra, materiales, maquinaria y equipo, movilización y desmovilización, entre otros.
- Costos atribuibles asignados al contrato, tales como los seguros y los gastos generales.
- Costos que se cargan específicamente al cliente.

Otros costos en los que también se puede incurrir son los llamados Costos Pre-operativos, que son aquellos en los que se incurrió para la obtención del contrato, siempre que los mismos puedan identificarse y valorarse.

No son costos del contrato aquellos que no pueden ser atribuidos a la actividad del contrato o no pueden ser asignados al costo, esos costos incluyen:

- Costos indirectos de administración y desarrollo cuyo resultado no está incluido en el contrato.
- Costos de investigación y desarrollo cuyo resultado no está incluido en los términos del contrato.
- Depreciación de plantas y equipos ociosos; y,
- Costos de Ventas.

III.3. INGRESOS DEL CONTRATO

Los ingresos del Contrato de Construcción pueden ser hasta de cuatro tipos:

1. Ingresos pactados en el contrato, que es el monto inicial convenido.
2. Ingresos provenientes de las variaciones del trabajo contratado.
3. Ingresos provenientes de reclamos.
4. Ingresos por pagos de incentivos.

En cuanto a las variaciones es muy extraño que un Contrato de Construcción no sufra modificaciones, en la práctica estas siempre se dan, lo que puede llevar a un aumento o disminución de los ingresos, en cuanto a los reclamos, estos constituyen el monto que el contratista pretende cobrar al cliente, como reembolso de costos no incluidos en el precio del contrato tales como por ejemplo: Errores en las especificaciones técnicas, en los planos, paralizaciones no imputables al contratista, demoras en la entrega de adelantos, demora en el pago de las valorizaciones, entre otros.

Finalmente, el pago de incentivos corresponde al denominado premio por cumplimiento anticipado del contrato.

Todos estos ingresos sólo pueden incluirse cuando cumplan dos condiciones:

1. Uno que sea probable que resulten en ingresos.
2. Dos que puedan ser valuados confiablemente.



III.4. RECONOCIMIENTO DE INGRESOS Y GASTOS DEL CONTRATO

El reconocimiento contable de ingresos y gastos debe hacerse de acuerdo con el avance de ejecución del mismo o también llamado método de porcentaje de terminación, cuando el ingreso puede ser estimado confiablemente y los costos identificados. Si el ingreso no puede ser medido de manera confiable, su reconocimiento se efectúa en la medida en que sea probable que los costos en que se ha incurrido sean recuperables, mientras que los costos reconocidos en la medida en que se incurra en ellos. Además, si se prevé que el resultado final de la ejecución del contrato será una pérdida, ese monto deberá ser reconocido inmediatamente como gasto.

IV. DIFERENCIAS TRATAMIENTO CONTABLE Y TRIBUTARIO

La principal diferencia, radica en la oportunidad en que se reconocen los resultados de los Contratos de las Empresas de Construcción o Similares.

- 1.- Si los resultados del contrato son imputables a un solo ejercicio, se aplica el sistema de lo devengado con lo cual, de acuerdo a lo ya señalado sobre el tratamiento que establece la NIC 11, no habría mayor diferencia entre el tratamiento contable y tributario.
- 2.- Si los resultados del contrato son imputables a más de un ejercicio se deberá optar entre uno de los métodos establecidos por el artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta; es decir, que se tendrá que elegir entre el método de Porcentaje de Ganancia Bruta, diferencia entre Cobros y Costos o el del Diferimiento, en cuyo caso existe un divorcio entre lo señalado por la NIC y el aspecto tributario y que se concilia de conformidad con lo establecido en el Artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

- 1.- La Ley del Impuesto a la Renta, no incluye dentro de su articulado una definición de lo que es actividad de construcción, por lo que a nuestro entender existe un vacío en la Ley, siendo importante se precise dentro del articulado que se entiende por construcción ya que esta definición es sumamente



importante para la aplicación del artículo 63 de la Ley.

- 2.- Igualmente no se han establecido y en relación a las empresas Similares, que se entiende por alto nivel de riesgo, se han dado casos en los que SUNAT ha rechazado el diferimiento de resultados por cuanto considera que no existe alto nivel de riesgo en el resultado de la operación. En un país como el nuestro y dada la coyuntura actual, que operación no es considerada como de alto riesgo?.
- 3.- De conformidad con el artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, concordado con el inciso c) del artículo 36 del Reglamento , los ingresos que obtengan las empresas de construcción provenientes de actividades distintas al de ejecución de Obra, no son susceptibles de ser diferidos por lo que las empresas deben calcular sus pagos a cuenta del Impuesto sumando dichos ingresos a los ingresos por obras, en cuanto se hayan devengado en el mes correspondiente.
- 4.- Es difícil controlar al 100% los costos de obra, esto debido a la diversidad de contratos, a sus formas, a la asignación de recursos, tipo de materiales, sobrantes entre otros, por lo que finalmente dichos costos en nuestra opinión no son totalmente reales, por ende la utilidad o pérdida es relativa.

Lima, Julio de 2002.

