

INFORME N.º 174-2013-SUNAT/4B0000

MATERIA:

En relación con la determinación de la renta para empresas de construcción que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un (1) ejercicio gravable se consulta si aquellas empresas que se hubieran acogido al método de determinación de renta del inciso a) del artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta deberán considerar los adelantos de obra cobrados para la determinación de la renta gravada, o se deberá reconocer la renta cuando se valore la obra ejecutada.

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, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

El artículo 63º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que las empresas de construcción o similares, que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un (1) ejercicio gravable podrán acogerse a uno de los siguientes métodos, sin perjuicio de los pagos a cuenta a que se encuentren obligados, en la forma que establezca el Reglamento:

- a) Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que resulte de aplicar sobre los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio comercial, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de la respectiva obra; o,
- b) Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que se establezca deduciendo del importe cobrado o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante el ejercicio comercial, los costos correspondientes a tales trabajos.

Por su parte, el inciso a) del artículo 36º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que, a fin de determinar sus pagos a cuenta mensuales, las empresas de construcción o similares que se acojan al método señalado en el inciso a) del artículo 63º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta considerarán como ingresos netos los importes cobrados en cada mes por avance de obra.

Como puede apreciarse, conforme con lo previsto en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, para la determinación del Impuesto a la Renta de las

empresas de construcción que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable, que se acojan al método establecido en el inciso a) del artículo 63° del citado TUO, éstas asignarán a cada ejercicio gravable la renta bruta que resulte de aplicar sobre los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio comercial, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de la respectiva obra.

De allí se desprende que con este método la renta se determina en función a los importes cobrados, sin distinguir que respecto de dicho cobro se hubieran ejecutado o no trabajos en cada obra⁽¹⁾.

Ahora, si bien la norma citada del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que para la determinación de los pagos a cuenta mensuales de las empresas de construcción que se acojan al método señalado en el inciso a) del artículo 63° del TUO de dicha ley, solo se deben considerar los importes cobrados en cada mes por avance de obra, vale decir, solo por los trabajos ejecutados, dicha regulación únicamente es para efectos de la determinación de los pagos a cuenta, como expresamente lo establece la propia norma reglamentaria.

Por ende, se puede concluir que el método señalado en el inciso a) del artículo 63° del citado TUO responde al método de lo percibido⁽²⁾⁽³⁾, pues la renta se imputa a cada ejercicio gravable atendiendo al momento de la percepción de la renta. En este sentido, no resulta relevante el carácter de adelantos de obra de las sumas cobradas, ni que estas constituyan pasivo de la empresa que los cobra⁽⁴⁾.

¹ A diferencia del método previsto en el inciso b) del artículo 63° antes citado, en el que sí se señala que se debe considerar los importes cobrados (o por cobrar) por los trabajos ejecutados.

² Para TALLEDO MAZÚ “Es característico del método de lo percibido que conforme a él no existe necesidad de relacionar el ingreso con el período gravable en que tuvo lugar la actividad o hecho que lo generó. En consecuencia la renta percibida por adelantado es íntegramente computable en el año de su percepción”. En: “Alcances de la percepción de la renta como momento de su sujeción al impuesto”, disponible en http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev05_CTM.pdf

³ Para Roque García Mullín, en cuanto a las especiales características del proceso productor de rentas, debe indicarse que se pueden plantear dificultades en materia de imputación de la renta al año fiscal, por cuanto la construcción de una obra puede demorar más de un año, o comenzar en un ejercicio y terminar en otro (aunque no exceda de un año); porque durante la construcción pueden irse cobrando cuotas a cuenta del precio, o realizarse varias obras simultáneamente, etc.

Por tal motivo, agrega, varias legislaciones han estimado necesario incorporar tratamientos especiales similares, procediendo a realizar especiales adaptaciones de los regímenes básicos en materia de imputación de la renta al año fiscal. Esas adaptaciones suponen modificaciones parciales de los dos métodos básicos de imputación, o sea los métodos de lo percibido y lo devengado.

(Impuesto sobre la Renta: Teoría y técnica del impuesto. Instituto de Capacitación Tributaria, Santo Domingo, República Dominicana - 1980, pág. 188).

⁴ Cabe indicar que en este caso no corresponde aplicar la definición contable de ingreso señalada en el Marco Conceptual para la preparación y elaboración de estados financieros ni en la NIC 18 Ingresos, toda vez que la misma está basada en el hipótesis fundamental de la base de acumulación o devengo; en el cual el ingreso se define en base al sistema del devengo, que es el criterio opuesto al del percibido que aquí se está analizando, donde no interesa cuándo se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo.

En consecuencia, las empresas de construcción que se acojan al método previsto en el inciso a) del citado artículo 63º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta determinarán su renta bruta aplicando sobre los importes que hubiera cobrado por cada obra, durante el ejercicio comercial, incluyendo el monto cobrado por adelantos de obra, el porcentaje de ganancia bruta de cada una.

CONCLUSIÓN:

Las empresas de construcción que se acojan al método previsto en el inciso a) del citado artículo 63º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta determinarán su renta bruta aplicando sobre los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio comercial, incluyendo el monto cobrado por adelantos de obra, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de cada una.

Lima, 20 de noviembre 2013

Original firmado por
ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

lla
A0786-D13
Impuesto a la Renta – Contratos de construcción ejecutables en más de un ejercicio.