

## **INFORME N° 088-2012-SUNAT/4B0000**

### **MATERIA:**

A propósito de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N.° 1120, se consulta acerca de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y los contratos de construcción:

1. Las empresas de construcción que aplican el inciso a) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta para efectos de sus pagos a cuenta ¿A partir del período tributario agosto 2012 se determinarían éstas multiplicando los importes cobrados cada mes por avance de obra por el coeficiente determinado en el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta o el 1,5%, el que sea mayor?
2. Para determinar el Impuesto a la Renta anual se debe “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”. ¿Cuál es el criterio para determinar dicho porcentaje de ganancia bruta?
  - 2.1 ¿Es suficiente un estimado realizado por la empresa?, ¿se debe comunicar a la Administración Tributaria este estimado por cada obra? De ser afirmativo, ¿qué sucede cuando el porcentaje varía producto de ajustes, adicionales, etc., de un mes a otro?, o
  - 2.2 ¿Se determinará sobre la base del presupuesto original hecho por la empresa constructora, el que no tiene ninguna formalidad?, o
  - 2.3 ¿Se determinará considerando el promedio de los contratos de construcción culminados en el ejercicio anterior?
3. Para aquellas empresas de construcción que aplican al inciso b) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, ¿los pagos a cuenta que se efectúen considerando los importes cobrados y por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra también deberán considerar el ajuste contable que origina la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 11 Contratos de Construcción?

### **BASE LEGAL:**

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.° 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 el Decreto Supremo N.° 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias.

### **ANÁLISIS:**

1. El inciso a) del artículo 36° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece, para la determinación de los pagos a cuenta de las empresas de construcción o similares, que las que se acojan al método

señalado en el inciso a) del artículo 63° de la Ley<sup>(1)</sup> considerarán como ingresos netos los importes cobrados en cada mes por avance de la obra.

Ahora bien, de conformidad con el literal b) de la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.º 11 20<sup>(2)</sup>, a partir de la determinación del pago a cuenta correspondiente al periodo tributario agosto de 2012, los contribuyentes deben aplicar lo dispuesto por el artículo 85° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por dicho Decreto.

En tal sentido, las referidas empresas de construcción o similares deben pagar el monto mayor resultante de comparar las cuotas mensuales determinadas según lo previsto en los incisos a) y b) del citado artículo 85°, esto es, comparar el monto resultante de aplicar a los ingresos netos mensuales el coeficiente determinado dividiendo el impuesto calculado entre los ingresos del ejercicio anterior con el que resultase de aplicar el 1,5%. Asimismo, de no haber determinado impuesto en el ejercicio anterior, los contribuyentes abonarán con carácter de pago a cuenta las cuotas mensuales que resulten de aplicar el 1,5% a los ingresos netos obtenidos en el mes.

En consecuencia, en relación con la primera consulta se puede señalar que las empresas de construcción o similares que se acojan al método previsto en el inciso a) del citado artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta deberán abonar como pago a cuenta el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales que resulten de aplicar a los importes cobrados en cada mes por avance de obra, el coeficiente antes descrito y el 1,5%. De no haber determinado impuesto en el ejercicio anterior, a los importes antes señalados se les aplicará el 1,5%.

2. Respecto de la segunda interrogante cabe señalar que el artículo 63° 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 corresponden a más de un (1) ejercicio gravable podrán acogerse a uno de los métodos señalados en el mismo artículo, sin perjuicio de los pagos a cuenta a que se encuentren obligados, en la forma que establezca el Reglamento.

En ese sentido, en el inciso a) se indica que se asignará 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.

A su vez, el segundo párrafo del citado artículo 63° señala que en los casos de los incisos a) y b) la diferencia que resulte en definitiva de la comparación de la renta bruta real y la establecida mediante los

---

<sup>1</sup> El primer párrafo del artículo 63° 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 corresponden a más de un (1) ejercicio gravable podrán acogerse a uno de los métodos señalados en el mismo artículo, sin perjuicio de los pagos a cuenta a que se encuentren obligados, en la forma que establezca el Reglamento.

<sup>2</sup> El inciso b) de la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.º 1120 establece que dicha norma entrará en vigencia a partir del 1 de enero de 2013, con excepción de lo previsto en el artículo 85° de la Ley (modificado por el mismo decreto legislativo) y en la Tercera disposición complementaria final (referida a pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría de contribuyentes comprendidos en leyes promocionales), los cuales serán de aplicación para determinar los pagos a cuenta correspondientes al mes de agosto de 2012 en adelante.

procedimientos a que dichos incisos se contraen, se imputará al ejercicio gravable en el que se concluya la obra.

Además, el método que se adopte, deberá aplicarse uniformemente a todas las obras que ejecute la empresa, y no podrá ser variado sin autorización de la SUNAT, la que determinará a partir de qué año podrá efectuarse el cambio.

Al respecto, cabe señalar que el procedimiento previsto en el inciso a) del artículo 63°, no señala criterio alguno que el contribuyente deba observar para estimar el porcentaje de ganancia bruta. Del mismo modo, tampoco ha previsto que el contribuyente deba comunicar a la Administración Tributaria u observar formalidad alguna.

En razón de lo antes indicado se puede señalar que la empresa constructora o similar debe estimar el porcentaje de ganancia bruta, de acuerdo con criterios razonables, debiéndose imputar la diferencia que resulte en definitiva de la comparación de la renta bruta real y la establecida mediante el referido procedimiento al ejercicio gravable en el que se concluya la obra.

Asimismo, sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, es del caso resaltar que adicionalmente a la autorización de la SUNAT para variar el método adoptado por la empresa, en ejercicio de su facultad de fiscalización<sup>(3)</sup>, aquélla puede exigir a los deudores tributarios, entre otros, la exhibición y/o presentación de libros, registros y/o documentos, informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Así pues, la SUNAT se encuentra facultada para exigir la documentación que sustente el estimado del porcentaje de ganancia bruta a que se refiere el inciso a) del artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

3. En cuanto a la tercera consulta, a fin de brindarle atención consideramos que ésta procura determinar si la corrección de las estimaciones de los ingresos provenientes de las modificaciones en el trabajo contratado, así como de las reclamaciones e incentivos, llevada a cabo en aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 11, debe ser considerada para determinar los ingresos netos a fin de calcular el pago a cuenta correspondiente<sup>(4)</sup>.

Sobre el particular, cabe indicar que el inciso b) del artículo 36° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que las empresas de construcción o similares que se acojan al inciso b) del artículo 63° de la Ley

---

<sup>3</sup> El artículo 62° del Texto Único Ordenado del Código Tributario (aprobado por el Decreto Supremo N.° 135-99-EF, publicado el 19.8.1999, y normas modificatorias) prevé las facultades discrecionales con que cuenta la Administración Tributaria.

<sup>4</sup> El objetivo de la NIC 11 es prescribir el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los contratos de construcción. Debido a la naturaleza propia de la actividad llevada a cabo en los contratos de construcción, la fecha en que la actividad del contrato comienza y la fecha en la que termina corresponden, normalmente, a diferentes periodos contables. Por tanto, la cuestión fundamental al contabilizar los contratos de construcción es la distribución de los ingresos de actividades ordinarias y los costos que cada uno de ellos genere, entre los periodos contables a lo largo de los cuales se ejecuta. Esta Norma utiliza los criterios de reconocimiento establecidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, con el fin de determinar cuándo se reconocen los ingresos de actividades ordinarias y costos de los contratos como ingresos de actividades ordinarias y gastos en el estado del resultado integral.

considerarán como ingresos netos del mes, la suma de los importes cobrados y por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante dicho mes. En el caso de obras que requieran la presentación de valorizaciones por la empresa constructora o similar, se considerará como importe por cobrar el monto que resulte de efectuar una valorización de los trabajos ejecutados en el mes correspondiente.

De otro lado, el literal (b) del párrafo 11 de la NIC 11 señala que los ingresos de actividades ordinarias del contrato deben comprender las modificaciones en el trabajo contratado<sup>5</sup>, así como reclamaciones<sup>6</sup> o incentivos<sup>7</sup>: (i) en la medida que sea probable que de ellos resulte un ingreso de actividades ordinarias; y (ii) sean susceptibles de medición fiable.

Asimismo, el párrafo 12 de la citada NIC refiere que los ingresos de actividades ordinarias del contrato se miden por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir.

A su vez, el párrafo 22 de la NIC 11 establece que cuando el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos como ingreso de actividades ordinarias y gastos respetivamente, con referencia al estado de realización de la actividad producida por el contrato al final del período sobre el que se informa.

Como se puede apreciar de los párrafos precedentes, de acuerdo con el inciso b) del artículo 36° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, los ingresos netos que deben considerarse para la determinación de los pagos a cuenta son aquéllos correspondientes a los trabajos ejecutados en cada obra durante el mes, tanto cobrados como por cobrar.

En consecuencia, se puede afirmar que la corrección de las estimaciones de los ingresos por modificaciones en el trabajo contratado, reclamaciones o incentivos, a que se refiere la NIC 11, que conlleve el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias con suficiente fiabilidad, en tanto importes cobrados o por cobrar correspondientes a los trabajos ejecutados en cada obra durante el mes, debe ser considerada para determinar los ingresos netos de ese mes para el cálculo del pago a cuenta del Impuesto a la Renta.

## **CONCLUSIONES:**

1. A partir de la determinación del pago a cuenta correspondiente al periodo tributario agosto de 2012, las empresas de construcción o similares que se acojan al método previsto en el inciso a) del artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta deberán abonar como pago a cuenta el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas aplicando a los importes cobrados en cada mes por avance de obra el 1,5% y el coeficiente que resulte de dividir el impuesto calculado entre los ingresos

---

<sup>5</sup> Definidas en el párrafo 13 de la NIC 11 como instrucciones del cliente para cambiar el alcance del trabajo que se va a ejecutar bajo las condiciones del contrato.

<sup>6</sup> Definidas en el párrafo 14 de la NIC 11 como la cantidad que el contratista espera cobrar del cliente, o de un tercero, como reembolso de costos no incluidos en el precio del contrato.

<sup>7</sup> Definidos en el párrafo 15 de la NIC 11 como las cantidades adicionales reconocidas al contratista siempre que cumpla o sobrepase determinados niveles de ejecución en el contrato.

netos del ejercicio anterior. De no haber determinado impuesto en el ejercicio anterior, el pago a cuenta se determinará aplicando a los importes antes señalados el 1,5%.

2. El método previsto en el inciso a) del artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, no prevé criterio alguno que el contribuyente deba observar para estimar el porcentaje de ganancia bruta. Tampoco prevé que el contribuyente deba comunicar a la Administración Tributaria u observar formalidad alguna al respecto<sup>(8)</sup>.
3. La corrección de las estimaciones de los ingresos efectuados por el contribuyente a que se refiere la NIC 11, que conlleven el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias con suficiente fiabilidad, en tanto importes cobrados o por cobrar por los trabajos ejecutados, debe ser considerada para determinar los ingresos netos del mes para el cálculo del pago a cuenta del Impuesto a la Renta, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 36° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Lima, 20 de setiembre de 2012

Original firmado por  
**LILIANA CHIPOCO SALDÍAS**  
**Intendente Nacional Jurídico (e)**

rap/aqca  
A0487-D12  
IMPUESTO A LA RENTA – Pagos a cuenta y contratos de construcción.

---

<sup>8</sup> Sin perjuicio del ejercicio que en el ejercicio de la facultad de fiscalización, la SUNAT puede exigir a los deudores tributarios, entre otros, la exhibición y/o presentación de libros, registros y/o documentos, informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.