

INFORME N.º 184-2013-SUNAT/4B0000

MATERIA:

En relación con la determinación de la renta de las empresas de construcción o similares que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un (1) ejercicio gravable, se formula las siguientes consultas:

1. ¿Cuándo y cómo es que un contribuyente se acoge formalmente a uno de los sistemas previstos en el artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta? ¿La opción se ejerce con la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta o desde el primer pago a cuenta del ejercicio al que corresponde la obra?
2. El primer párrafo del artículo 36º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta ¿sólo regula el tratamiento de la determinación de los pagos a cuenta, o también el de la determinación de la renta neta imponible anual?
3. En el caso de los contribuyentes que se acogen a lo dispuesto por el inciso b) del artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta, considerando que las normas tributarias relacionadas con los contratos de construcción no contienen una definición del criterio de lo devengado, ¿es correcto remitirse a lo dispuesto por la NIC 11 para la determinación del Impuesto a la Renta anual?
4. Respecto a las valorizaciones y los pagos a cuenta de contribuyentes acogidos a la opción del inciso b) del artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta:
 - a) ¿Las valorizaciones a que se refiere el Reglamento deben haber sido aprobadas para tener efecto tributario o basta que sean emitidas por el constructor?
 - b) Si la valorización se emite, conforme a lo estipulado contractualmente, luego que culmine el plazo para la determinación y declaración del pago a cuenta del mes correspondiente, ¿dicha valorización pierde efecto tributario o es necesario rectificar el pago a cuenta acorde con el importe señalado en dicha valorización?

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).
- Código Civil, promulgado por el Decreto Legislativo N.º 295, publicado el 25.7.1984, y normas modificatorias.
- 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 no rmas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. Respecto a la primera consulta, cabe indicar 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 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.

Ahora bien, no obstante que las empresas de construcción que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable pueden acogerse a uno de los métodos a que se refiere la norma citada, la normativa del Impuesto a la Renta no ha previsto ninguna formalidad que deba ser cumplida para efecto de dicho acogimiento, por lo que este no está condicionado al cumplimiento de formalidad alguna.

Sin embargo, se debe tener en cuenta que los métodos previstos en el artículo 63° en mención sirven para determinar la renta de las empresas de construcción o similares, y siendo que tal determinación se materializa, por parte del contribuyente⁽¹⁾, mediante la presentación de la declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable a que se refiere el artículo 79° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, el acogimiento a uno de los métodos se exterioriza, por excelencia, a través de dicha declaración.

En efecto, la adopción de uno de los métodos del aludido artículo 63° se exterioriza en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, mediante los pertinentes ajustes al resultado, conforme a lo señalado en el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta⁽²⁾, y la indicación manifiesta del método adoptado⁽³⁾.

¹ El artículo 59° del TUO del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.° 133-2013-EF (publicado el 22.6.2013) prevé, en su inciso a), que por el acto de la determinación de la obligación tributaria, el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de dicha obligación, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

² Acorde con dicha norma la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. Agrega dicho artículo que estas diferencias obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada.

³ El Programa de Declaración Tributaria (PDT) Renta Anual de empresas generadoras de rentas de tercera categoría ha previsto que se pueda indicar expresamente el método adoptado.

No obstante, y tal como se señaló anteriormente, al no haberse previsto una formalidad en particular para dicho acogimiento⁴), los contribuyentes pueden hacerlo por cualquier medio. En consecuencia, de no haberse presentado la referida declaración jurada anual del Impuesto a la Renta o de existir discordancia entre el acogimiento que fluye de esta y del exteriorizado por otros medios, corresponderá a la Administración Tributaria valorar, en cada caso concreto, la preeminencia de los medios que acrediten el método al cual se acogió.

2. En relación con la segunda consulta, cabe indicar que el primer párrafo del artículo 36º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que a fin de determinar sus pagos a cuenta mensuales, las empresas de construcción o similares se sujetarán a las siguientes normas:

“a) Las que se acojan al método señalado en el inciso a) del artículo 63º de la Ley considerarán como ingresos netos los importes cobrados en cada mes por avance de obra.

Para efecto de asignar la renta bruta a cada ejercicio gravable de acuerdo a lo previsto en el inciso a) del artículo 63 de la Ley, entiéndase por porcentaje de ganancia bruta al resultante de dividir el valor total pactado por cada obra menos su costo presupuestado, entre el valor total pactado por dicha obra multiplicado por cien (100).

El costo presupuestado estará conformado por el costo real incurrido en el primer ejercicio o en los ejercicios anteriores, según corresponda, incrementado en el costo estimado de la parte de la obra que falta por terminar y será sustentado mediante un informe emitido por un profesional competente y colegiado. Dicho informe deberá contener la metodología empleada así como la información utilizada para su cálculo.

b) En caso de acogerse al inciso b) del artículo 63º de la Ley 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.

c) Las que obtengan ingresos distintos a los provenientes de la ejecución de los contratos de obra a que se contrae el artículo 63º de la Ley, calcularán sus pagos a cuenta del Impuesto sumando tales ingresos a los ingresos por obras, en cuanto se hayan devengado en el mes correspondiente.”

Como fluye de la norma citada, las disposiciones de los incisos a), b) y c) del artículo 36º del Reglamento en mención son de aplicación únicamente para efectos de la determinación de los pagos a cuenta, como expresamente lo establece la propia norma reglamentaria; aun cuando el

⁴ El término “acoger” tiene la acepción de invocar para sí los beneficios y derechos que conceden una disposición legal, un reglamento, una costumbre, etc. (Diccionario de la Real Academia Española: <http://www.rae.es>)

segundo y tercer párrafos del literal a) antes citado, establezcan reglas para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable, referidas a qué se va a entender por porcentaje de ganancia bruta y costo presupuestado, conceptos que no resultan de aplicación para efecto de los pagos a cuenta, pero sí para la asignación de la renta bruta a cada ejercicio gravable.

3. En cuanto a la tercera pregunta, de acuerdo con el artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, las empresas de construcción o similares que se acojan al método previsto en el inciso b) de dicho artículo deberán 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.

De lo anterior, se tiene que para establecer la renta bruta según lo dispuesto por el inciso b) antes citado, se debe determinar los importes cobrados y por cobrar, y los costos incurridos, ambos respecto de los trabajos ejecutados en el ejercicio.

Ahora bien, la normativa del Impuesto a la Renta no ha establecido método alguno que deba observarse para dicha determinación; siendo lo relevante, para fines del Impuesto, que exista una relación directa entre (i) los importes cobrados y por cobrar, y los costos, y (ii) los trabajos ejecutados.

Al respecto, la doctrina⁽⁵⁾ asimila el método de imputación de rentas previsto en el inciso b) del artículo 63° en mención al método del devengado⁽⁶⁾; sobre el cual el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros señala que los efectos de las

⁵ Que constituye fuente del derecho tributario de conformidad con la Norma III del TUO del Código Tributario.

⁶ Este criterio es asumido por autores como:

- Aguilar Espinoza, Henry. Beneficios e Incentivos Tributarios. Editor Entrelíneas S.R.Ltda. Lima, 2008. Pág. 32.
- Roman Tello, Patricia. "Reconocimiento de Ingresos de las Empresas de Construcción". En: Revista Actualidad Empresarial N.º 223. Segunda Quincena – Enero 2011, Instituto Pacífico. Págs. I-13 e I-14 (http://www.aempresarial.com/web/revitem/1_11960_08430.pdf).
- Giribaldi Pajuelo, Giancarlo. "El Impuesto a la Renta en los contratos de obra con el Estado". En: Revista Gestión Pública y Desarrollo N.º 20 – Marzo 2009. Ediciones Caballero Bustamante S.A.C. Págs. A-8 y A-9 (http://www.gestionpublica.org.pe/plantilla/rxv5t4/1029474941/enl4ce/2009/mar/revges_703.pdf).

Por su parte, en la RTF N.º 9257-5-2001 se alude a que en dicho inciso se establece el criterio de lo devengado al disponer la obligación de 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.

Además, diversos autores argentinos señalan que el método que contempla su legislación para el caso de construcciones [inciso b) del Artículo 74° de la Ley de Impuesto a las Ganancias de Argentina], consistente en asignar a cada período fiscal el beneficio bruto que resulte de deducir del importe a cobrar por todos los trabajos realizados en el mismo, los gastos y demás elementos determinantes del costo de tales trabajos [método similar al previsto en el inciso b) del artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú] se encuadra dentro del sistema de lo devengado:

- REIG, Enrique J. Impuesto a las Ganancias. Ediciones Macchi. Buenos Aires, 1991. Págs. 748-749.
- JARACH, Dino. Impuesto a las Ganancias. Editorial Cangallo SACI. Buenos Aires, 1980. Págs. 241-243.
- FERRETI, Carlos. Ganancias de la Tercera Categoría. Ediciones Errepar. Buenos Aires, 1989. Págs. 84 y 85.

transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo)⁽⁷⁾.

Sobre el particular, la Norma Internacional de Contabilidad N.º 11 (NIC 11), Contratos de Construcción⁽⁸⁾ utiliza los criterios establecidos en el Marco Conceptual antes citado, con el fin de determinar cuándo se reconocen en la cuenta de resultados los ingresos ordinarios y costos producidos por el contrato de construcción; es decir, desarrolla sus disposiciones sobre la base, entre otros, del principio del devengado.

Así, en su párrafo 22 señala que cuando el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos ordinarios y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos en resultados como tales, con referencia al estado de realización de la actividad producida por el contrato en la fecha de cierre del balance.

Con relación a los ingresos ordinarios, el párrafo 12 de la citada NIC prescribe que estos se valoran según el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir.

En cuanto al reconocimiento de los ingresos ordinarios y costos con referencia al estado de realización del contrato, el párrafo 25 de la NIC 11 prevé que este es, a menudo, denominado método del porcentaje de realización, y que por la aplicación de dicho método se revelará el importe de los ingresos ordinarios, de los gastos y de los resultados que pueden ser atribuidos a la parte del contrato ya ejecutado.

En ese mismo sentido, el párrafo 26 de la NIC en mención indica que los ingresos ordinarios se reconocen a lo largo de los ejercicios en los que se lleve a cabo la ejecución del contrato; y los costos se reconocen como gastos del ejercicio en el que se ejecute el trabajo con el que están relacionados.

De lo señalado en los párrafos precedentes, se colige una identidad entre el método de imputación de renta previsto en el inciso b) del artículo 63º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y la NIC 11:

a) Se basan en el principio del devengado;

⁷ De conformidad con lo establecido por la Norma IX del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, en lo no previsto por dicho Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios de Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

De otro lado, cabe tener en cuenta que según lo dispuesto en el artículo 223º de la Ley N.º 26887, Ley General de Sociedades (publicada 9.12.1997, y normas modificatorias), los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país; habiéndose precisado en la Resolución N.º 013-98-EF/93.01 (publicada el 23.7.1998), que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que se refiere el texto del artículo 223º de la Ley General de Sociedades comprende, sustancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad.

⁸ Norma que prescribe el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los contratos de construcción, es decir, de 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. Versión 2013 aprobada mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.º 053-2013-EF/30 (publicada el 11.9.2013)

- b) Consideran los importes cobrados y por cobrar (la NIC alude a la contraprestación recibida y por recibir); y,
- c) Requieren que los importes cobrados y por cobrar, y los costos, estén relacionados con los trabajos ejecutados (la NIC menciona el reconocimiento de los ingresos ordinarios y los costos, con referencia el estado de realización del contrato, el cual equivale al trabajo ejecutado).

En consecuencia, la NIC 11 resulta aplicable para determinar la renta del ejercicio gravable de acuerdo con el método previsto en el inciso b) del artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto permite determinar los importes cobrados o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra, así como los costos correspondientes a tales trabajos.

4. Finalmente, en relación con la cuarta pregunta -referida a las valorizaciones y los pagos a cuenta en el caso de empresas de contribuyentes acogidos a la opción prevista en el literal b) del artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta- se debe tener en cuenta que, de conformidad con el inciso b) del artículo 36° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de determinar sus pagos a cuenta mensuales, las referidas empresas 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; habiéndose definido como “importe por cobrar” en el caso de obras que requieran la presentación de valorizaciones, al monto que resulte de efectuar una valorización de los trabajos ejecutados en el mes correspondiente.

Al respecto, se debe tener en cuenta que en la estructura de la referida norma jurídica, el supuesto de hecho es “el caso de obras que requieren la presentación de valorizaciones”, y la consecuencia jurídica es “considerar como importe por cobrar al monto que resulte de efectuar una valorización de los trabajos ejecutados en el mes correspondiente”.

Nótese que la alusión a la “presentación de valorizaciones” se encuentra en el supuesto de hecho, mas no en la consecuencia jurídica. De ello fluye que la norma reglamentaria no ha previsto como condición que la valorización sea presentada ni, por tanto, aprobada, para determinar el importe por cobrar por los trabajos ejecutados en el mes, esto es, los ingresos que servirán de base para el cálculo del pago a cuenta del Impuesto a la Renta.

Más aún, para el cálculo de los pagos a cuenta en virtud del inciso b) del artículo 36° del Reglamento en cuestión, en el caso de obras que requieren la presentación de valorizaciones se deben determinar los trabajos ejecutados en el mes y la valorización de dichos trabajos; sin que dicha norma haya establecido formalidad alguna para la acreditación de esta o de aquéllos.

En este sentido, corresponderá a la Administración Tributaria valorar, en cada caso concreto, la suficiencia de los medios probatorios ofrecidos por

los contribuyentes⁽⁹⁾ que acrediten los trabajos ejecutados en el mes y su valorización.

En consideración a lo anterior, se puede afirmar que los contribuyentes acogidos al método previsto en el inciso b) del artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta deberán cumplir con declarar y cancelar sus pagos a cuenta de dicho Impuesto dentro de los plazos previstos en el TUO del Código Tributario; siendo que, en el caso de obras que requieren la presentaciones de valorizaciones, para efecto de cumplir cabalmente con esa obligación, deberán realizar oportunamente la valorización de los trabajos ejecutados en el mes por el cual se efectuará dicho pago a cuenta.

CONCLUSIONES:

1. La normativa del Impuesto a la Renta no ha previsto una formalidad en particular para el acogimiento a uno de los métodos a que se refiere el artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que los contribuyentes pueden hacerlo por cualquier medio.

En consecuencia, aun cuando la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta constituya, por excelencia, el medio por el que se exterioriza la elección del método, de no haberse presentado la referida declaración o de existir discordancia entre el acogimiento que fluye de esta y del exteriorizado por otros medios, corresponderá a la Administración Tributaria valorar, en cada caso concreto, la preeminencia de los medios que acrediten el método al cual se acogió.

2. Las disposiciones de los incisos a), b) y c) del artículo 36° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta son de aplicación únicamente para efectos de la determinación de los pagos a cuenta, aun cuando el segundo y tercer párrafos del inciso a) establezcan reglas para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable.
3. La NIC 11 resulta aplicable para determinar la renta del ejercicio gravable de acuerdo con el método previsto en el inciso b) del artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto permite determinar los importes cobrados o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra, así como los costos correspondientes a tales trabajos.
4. Para efectos del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de los contribuyentes acogidos al método previsto en el inciso b) del artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, en el caso de obras que requieran la presentación de valorizaciones:
 - a) No se ha previsto formalidad alguna para la acreditación de los trabajos ejecutados en el mes y la valorización de estos; correspondiendo a la Administración Tributaria valorar, en cada caso concreto, la suficiencia de los medios probatorios ofrecidos por los contribuyentes⁽¹⁰⁾.

⁹ Como puede ser la valorización emitida por el contribuyente, o la emitida y presentada por este, o la aprobada por su contraparte.

¹⁰ Como puede ser la valorización emitida por el contribuyente, o la emitida y presentada por este, o la aprobada por su contraparte.

- b) Los contribuyentes deberán cumplir con declarar y cancelar sus pagos a cuenta del Impuesto a la Renta dentro de los plazos previstos en el TULO del Código Tributario; para lo cual, a efecto de cumplir cabalmente con esa obligación, deberán realizar oportunamente la valorización de los trabajos ejecutados en el mes por el cual se efectuará dicho pago a cuenta.

Lima, 02 de Diciembre de 2013

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional (e)
Intendencia Nacional Jurídica

lla
A0841 - D13
Impuesto a la Renta – Contratos de construcción ejecutables en más de un ejercicio.