

INFORME N.º 079-2016-SUNAT/5D0000

Tratándose de una empresa en marcha cuya actividad principal es la contratación y ejecución de obras de construcción civil se formulan las siguientes consultas relacionadas con la aplicación de lo dispuesto por el inciso g) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta:

1. ¿Los gastos en los que incurre para la elaboración de propuestas para presentarse a un concurso de licitación pública de una obra constituyen gastos preoperativos u operativos?
2. ¿Qué debe entenderse como fecha de inicio de producción o explotación de una obra?
3. En relación con el método a que se refería el inciso c) del artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta⁽¹⁾, tratándose de obras que se hayan terminado en plazo mayor de tres años, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, ¿los gastos preoperativos debían diferirse hasta el ejercicio en que se termine la obra o hasta el tercer año de su ejecución?

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, “la LIR”).
- 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 normas modificatorias (en adelante, “el Reglamento de la LIR”).
- Ley de Contrataciones del Estado, Ley N.º 30225, publicada el 11.7.2014 y norma modificatoria.
- Reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado, aprobado por el Decreto Supremo N.º 350-2015-EF, publicado el 10.12.2015.

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con el inciso g) del artículo 37º de la LIR, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos de organización, los gastos preoperativos iniciales, los gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período preoperativo, a opción del contribuyente;

¹ Antes de su derogación por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N.º 1112, publicado el 29.6.2012, que entró en vigencia a partir del 1.1.2013. Al respecto, la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria de dicho decreto legislativo señala que las empresas de construcción o similares que hubieran adoptado el método establecido en el inciso c) del primer párrafo del artículo 63º de la Ley del Impuesto a la Renta hasta antes de su derogatoria por el referido decreto legislativo, seguirán aplicando la regulación establecida en dicho inciso respecto de las rentas derivadas de la ejecución de los contratos de obras iniciadas con anterioridad al 1.1.2013, hasta la total terminación de las mismas.

siendo que estos podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez (10) años.

Ahora bien, toda vez que la normativa del Impuesto a la Renta no tiene una definición de “gastos preoperativos”, resulta necesario recurrir a la definición establecida en la doctrina y normas contables.

En ese contexto, en una aproximación al sentido y alcance del término “gastos preoperativos”, la doctrina contable señala que los “gastos diferidos” son aquellos que *“representan gastos ya producidos que se retrasan al futuro porque está previsto que beneficien a futuros ingresos o porque representan una verdadera asignación de costes a operaciones futuras”*. Agrega que, *“de acuerdo al postulado contable de equiparación de ingresos y gastos, si un coste producido en un período va a beneficiar a uno o varios períodos futuros, mediante una contribución a los ingresos o una reducción a los costes, ese coste debe diferirse hasta el correspondiente período futuro. Así pues, si una empresa incurre en costes sustanciales de puesta en marcha para hacer funcionar unas instalaciones nuevas, mejores o más eficientes, puede diferir éstos costes y cargarlos a los períodos que previsiblemente se van a beneficiar de ellos”*⁽²⁾.

De otro lado, el Diccionario Kohler para Contadores define como “gasto o cargo diferido” a la *“erogación no reconocida como costo de las operaciones del período en que se incurre, sino que se lleva adelante para eliminarla en uno o más períodos futuros”*. Agrega que existen entre otros tipos de erogaciones de esta clase: a) aquellas cuyos beneficios se recibirán durante un número indefinido de períodos subsiguientes; y b) las erogaciones que tienen la naturaleza de un pago por anticipado, a largo plazo, por gastos de investigación y desarrollo, que presumiblemente habrán de beneficiar a un número bien definido de períodos futuros⁽³⁾.

Por su parte, el párrafo 69 de la NIC 38-Activos Intangibles⁽⁴⁾ establece que, en algunos casos, se incurre en desembolsos para suministrar beneficios económicos futuros a una entidad, pero no se adquiere, ni se crea ningún activo intangible ni otro tipo de activo que pueda ser reconocido como tal; citando como ejemplos de desembolsos que deben ser reconocidos como un gasto en el momento en que se incurren en ellos, entre otros, a los gastos de establecimiento (esto es, costos de puesta en marcha de operaciones)⁽⁵⁾.

Añade que los gastos de establecimiento pueden consistir en costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos soportados en la

² BERNSTEIN, Leopold. Análisis de los Estados Financieros, Madrid, Editorial Irwin/MacGraw-Hill, 1995, pág. 87.

³ COOPER, William. Diccionario Kohler para Contadores, México, Editorial Limusa, pág. 54.

⁴ Versión 2015 oficializada mediante Resolución N.º 059-2015-EF/30 del Consejo Normativo de Contabilidad. Publicada el 11.8.2015.

⁵ Salvo que las partidas correspondientes formen parte del costo de un elemento del propiedades, planta y equipo, siguiendo lo establecido en la NIC 16.

creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación, una actividad o para comenzar una operación (costos de preapertura), o bien costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costos previos a la operación).

De lo antes señalado fluye que los gastos preoperativos son los gastos de establecimiento, de puesta en marcha de operaciones, de inicio de actividades o los desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o para comenzar una operación o el lanzamiento de nuevos productos o procesos.

2. Ahora bien, cabe señalar que mediante la Ley de Contrataciones del Estado se establecen las disposiciones y lineamientos que deben observar las Entidades del Sector Público en los procesos de contrataciones de bienes, servicios y obras que realicen.

Al respecto, el artículo 22° de la citada Ley dispone que la licitación pública se utiliza para la contratación de bienes y obras; el concurso público para la contratación de servicios; y que, en ambos casos, se aplican a las contrataciones cuyo valor estimado o valor referencial, según corresponda, se encuentre dentro de los márgenes que establece la ley de presupuesto del sector público.

Por su parte, el artículo 49° del Reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado señala que la licitación pública para contratar bienes y obras contempla las siguientes etapas: (i) Convocatoria, (ii) Registro de participantes, (iii) Formulación de consultas y observaciones, (iv) Absolución de consultas y observaciones, (v) Integración de bases, (vi) Presentación de ofertas⁽⁶⁾, (vii) Evaluación de ofertas, (viii) Calificación de ofertas y (ix) Otorgamiento de la buena pro.

Asimismo, el artículo 56° del mencionado Reglamento indica que luego de la calificación de las ofertas, el comité de selección debe otorgar la buena pro, mediante su publicación en el Sistema Electrónico de Contrataciones del Estado.

Teniendo en cuenta lo anterior, toda vez que los gastos por la elaboración de propuestas para un concurso de licitación pública constituyen un desembolso previo al otorgamiento de la buena pro, y que resulta necesario para efectos de obtenerla, aquellos calificarán como gastos preoperativos por encontrarse relacionados con un nuevo proyecto u operación de la actividad que realiza una empresa⁽⁷⁾.

⁶ De acuerdo con lo establecido en el artículo 1° del citado Reglamento, la mención a “oferta” se entiende que alude a propuesta.

⁷ En igual sentido, en la Resolución N.º 00591-4-2008, el Tribunal Fiscal ha señalado que los desembolsos realizados para efecto de la elaboración de propuestas técnicas para la preclasificación como postor y para la propuesta como postor para la licitación que fue materia de análisis calificaban como gastos preoperativos por cuanto fueron incurridos a efecto de postular a una licitación y, posteriormente, obtenerse la buena pro para ejecutar la obra, siendo que los mismos se encontraban vinculados con la actividad gravada.

Siendo ello así, para efectos de lo dispuesto por el inciso g) del artículo 37° de la LIR, los gastos efectuados para la elaboración de propuestas para un concurso de licitación pública, en los que incurre una empresa en marcha cuya actividad principal es la contratación y ejecución de obras de construcción civil, constituyen gastos preoperativos.

3. En cuanto a la segunda consulta, cabe indicar que el inciso d) del artículo 21° del Reglamento de la LIR dispone que la amortización de los gastos preoperativos a que se refiere el inciso g) del artículo 37° de la mencionada Ley, se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación.

De las aludidas normas fluye que, tratándose de gastos preoperativos, lo determinante para efecto de que proceda la aplicación de lo dispuesto en el inciso g) del artículo 37° de la LIR es que se inicie la producción o explotación de las actividades de la empresa por las que se incurre en tales gastos.

Ahora bien, toda vez que tratándose de empresas que realizan la contratación y ejecución de obras de construcción civil no existe en las normas del Impuesto a la Renta ni en el Código Civil una definición de lo que debe entenderse como “fecha de inicio de producción (o construcción) de una obra”, a efectos de determinar la fecha en que se inició dicha producción, deberá evaluarse cada caso concreto, atendiendo a la documentación o actos que en forma conjunta puedan demostrar cuándo se inició la aludida construcción.

4. En cuanto a la tercera consulta, es del caso señalar que el inciso c) del artículo 63° de la LIR establecía que las empresas de construcción o similares, que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un (1) ejercicio gravable podían acogerse al método allí señalado, sin perjuicio de los pagos a cuenta a que se encuentren obligados, en la forma que establezca el Reglamento.

Al respecto, el método previsto en el referido inciso permitía diferir los resultados hasta la total terminación de las obras, cuando éstas, según contrato, debían ejecutarse dentro de un plazo no mayor de tres (3) años, en cuyo caso los impuestos que correspondían se aplicarían sobre la ganancia así determinada, en el ejercicio comercial en que se concluyan las obras, o se recepcionen oficialmente, cuando este requisito deba recabarse según las disposiciones vigentes sobre la materia.

Agregaba el citado inciso que en caso que la obra se deba terminar o se termine en plazo mayor de tres (3) años, la utilidad sería determinada en el tercer año conforme a la liquidación del avance de la obra por el trienio y, a partir del cuarto año, siguiendo los métodos a que se refieren los incisos a) y b) del mismo artículo 63°⁽⁸⁾.

⁸ Según los cuales:

Inciso a): La empresa 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.

De la norma citada fluye que tratándose de contratos de obra que debían terminarse o se terminen en un plazo mayor de tres años, la utilidad sería determinada recién el tercer año, conforme a la liquidación del avance de la obra efectuada durante el trienio; siendo que por los años restantes la utilidad debía determinarse utilizando los métodos a que se refieren los incisos a) y b) del citado artículo.

Por otro lado, del inciso g) del artículo 37° de la LIR y del inciso d) del artículo 21° de su reglamento, antes citados, se tiene que la normativa del Impuesto a la Renta prevé una regulación general para los gastos preoperativos iniciales y los originados por la expansión de las actividades de la empresa; estableciendo que estos, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer año en que se inicie la producción o explotación de las actividades de la empresa por las que se incurre en tales gastos o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años desde que se inició la producción o explotación; lo cual, se entiende, era sin perjuicio de la posibilidad de aplicar el método a que se refería el inciso c) del artículo 63° de la LIR.

Así pues, tratándose de contribuyentes que hubiesen optado por deducir los gastos preoperativos en un solo ejercicio y que se hayan acogido al método a que se refería el inciso c) del artículo 63° de la LIR, se debía diferir la totalidad de tales gastos hasta el tercer año en que la utilidad recién sería determinada, conforme a la liquidación del avance de la obra efectuada durante el trienio transcurrido.

Por el contrario, de haberse optado por la amortización de tales gastos, debían diferirse estos en la proporción correspondiente a dicho trienio; y el saldo, imputarse en la proporción correspondiente a los ejercicios siguientes, en que la utilidad debía determinarse utilizando los métodos a que se refieren los incisos a) y b) del artículo 63° de la LIR.

CONCLUSIONES:

Tratándose de una empresa en marcha cuya actividad principal es la contratación y ejecución de obras de construcción civil:

1. Para efectos de lo dispuesto por el inciso g) del artículo 37° de la LIR los gastos incurridos para la elaboración de propuestas para un concurso de licitación pública de obra, constituyen gastos preoperativos.
2. A efectos de determinar la fecha en que se inició la producción, deberá evaluarse cada caso concreto, atendiendo a la documentación o actos que en forma conjunta puedan demostrar cuándo se inició la construcción.
3. Si hubiese optado por deducir los gastos preoperativos en un solo ejercicio y se haya acogido al método a que se refería el inciso c) del artículo 63° de la

Inciso b): Conforme el cual, la empresa asignará 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.

LIR, se debía diferir la totalidad de tales gastos hasta el tercer año en que la utilidad recién sería determinada, conforme a la liquidación del avance de la obra efectuada durante el trienio transcurrido.

Por el contrario, de haberse optado por la amortización de tales gastos, debían diferirse estos en la proporción correspondiente a dicho trienio; y el saldo, imputarse en la proporción correspondiente a los ejercicios siguientes, en que la utilidad debía determinarse utilizando los métodos a que se refieren los incisos a) y b) del artículo 63° de la LIR.

Lima, 25 ABR. 2016

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional

INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATÉGICO

jcg

CT0198-2015

CT0200-2015

CT0201-2015

IMPUESTO A LA RENTA – Gastos preoperativos