

# LA ESTRATEGIA DE CONTROL DEL IVA Y EL IMPUESTO A LA RENTA DE LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS EN EL PERÚ: AVANCES Y AGENDA PENDIENTE

Fredy Richard Llaque Sánchez



## SINOPSIS

El presente trabajo hace un recuento de las medidas de control implementadas en el Perú para administrar el incumplimiento en el Sector Construcción. Plantea igualmente partir del análisis del sector y la matriz de insumo producto a fin de desarrollar controles efectivos que permitan reducir el incumplimiento en la actividad. En el artículo se identifican algunas prácticas de evasión y se propone alternativas de administración de las mismas, ejemplificando como en el país se ha lidiado con estos problemas, que son comunes a muchas administraciones tributarias.

***El Autor:** Contador Público y Máster en Contabilidad con mención en Finanzas de la Universidad Nacional de Trujillo. Máster en Derecho Tributario de la Universidad de Barcelona. Doctor en Contabilidad y Finanzas de la Universidad de San Martín de Porres. Gerente de Cumplimiento de Grandes Empresas y Grupos Económicos - SUNAT. Docente de la Escuela de Negocios de la Universidad de Lima, y las Escuelas de Postgrado de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos y de la Universidad San Martín de Porres*

## Contenido

1. Caracterización de la actividad de construcción en el país
2. Sistemas y modalidades de contratación
3. Análisis del sector
4. El eslabonamiento de la actividad de construcción
5. Los programas de impulso de la construcción en el Perú
6. El proceso productivo de la actividad de construcción
7. Régimen tributario aplicable
8. La problemática tributaria de la actividad de construcción en el Perú
9. Planteamiento del modelo de control de la actividad de construcción
10. Marco Normativo necesario para el apoyo del control del sector
11. Conclusiones
12. Bibliografía

En los últimos años se observa una tendencia muy fuerte al interior de las Administraciones Tributarias de enfrentar el incumplimiento tomando en consideración los retos que cada sector económico impone.

El Perú como muchos países de la región tiene una brecha importante en infraestructura de todo tipo, incluyendo vivienda y servicios de saneamiento, la satisfacción de estas necesidades genera una gran demanda para

la ejecución de contratos de construcción de diverso tipo.

Muchos de los demandantes y ofertantes en el mercado no tienen intereses contrapuestos, que es un factor que permite facilitar la implementación de controles efectivos, esta situación plantea muchos retos de control para la Administración Tributaria peruana.

En el presente estudio se caracteriza la actividad de construcción en el Perú reconociendo no solo su importancia directa si no su importancia indirecta a partir del encadenamiento que tiene en la economía esta actividad.

Evaluamos también la complejidad de los diferentes tipos de contratos de construcción y revisamos las medidas de control implementadas en el país para administrar el incumplimiento en el Sector Construcción, para esto describimos los controles implementados y exploramos los posibles controles que se pueden implementar tomando en consideración algunos factores que nos permiten focalizar y segmentar el control de la actividad.

El documento explora la importancia que podría tener para un control efectivo el considerar la matriz de insumo-producto del sector. En el documento identificamos también algunas prácticas de evasión que se han detectado en el país y se propone alternativas de administración.

El recuento anterior puede servir de referente para otras administraciones tributarias que tienen que lidiar con complejidades similares a las que enfrenta la Administración Tributaria peruana.

## 1. CARACTERIZACIÓN DE LA ACTIVIDAD DE CONSTRUCCIÓN EN EL PERÚ

La actividad de construcción, posee características especiales que la diferencian de otras actividades. Cada obra y/o proyecto deben entenderse como un objeto único y diferente, además, por la forma como se ejecutan y contratan las actividades que califican como construcción, generalmente la fecha de inicio y culminación de las obras no coincide con el ejercicio gravable, esto agrega una complejidad adicional que se resuelve en algunas ocasiones mediante el otorgamiento de regímenes de diferimiento para el reconocimiento de la Renta Gravable.

La actividad es una alta demandante de recursos: Materiales, equipos y suministros, incluyendo mano de obra especializada, por ello se le reconoce una importancia directa y una influencia indirecta en el desarrollo de los países como consecuencia del efecto multiplicador que tiene en la economía del país.

Existen diversas modalidades para la obtención y ejecución de obras, una clasificación apropiada en atención a la personería del que convoca a los constructores es clasificarlos como: Contratos de obra pública y contratos de obra privada. A continuación desarrollaremos cada uno de estos.

### 1.1. Contratos de obra pública

Son contratos de obra que se realiza a través de determinados procesos de selección. En nuestro país estos pueden ser: Licitación pública, concurso público, adjudicación directa y adjudicación de menor cuantía.

Las normas<sup>1</sup> que para los efectos se encuentra vigente, determinan las características, requisitos, procedimientos, sistemas y modalidades aplicables a cada proceso de selección. Por un tema de formalidad, el contrato deberá celebrarse por escrito y se ajusta a la proforma incluida en las Bases con las modificaciones aprobadas por la entidad durante el proceso de selección.

Estos tipos de contratos se configuran como contratos de naturaleza administrativa ya que una de las partes contratantes es una entidad del Sector Público. La iniciativa responde a la administración pública quien formula una licitación o una oferta pública.

Un tema interesante en estos tipos de contrato es el hecho de que no existe una negociación del contrato, a diferencia de lo que ocurre en los contratos privados, la contraparte se adhiere a los requerimientos del que plantea la iniciativa.

Debe precisarse que en estos casos el el Contrato entra en vigencia cuando se cumplan las condiciones establecidas para dicho efecto en las Bases<sup>2</sup>, normalmente puede incorporar otras modificaciones expresamente establecidas en el Reglamento, debe entenderse que tanto la entidad como el particular, carecen de facultad y competencia para modificar los términos contractuales.

Los contratos de obra pública se adjudican en alguna de las siguientes modalidades:

1. La normatividad que regula la generalidad de contratos de obras públicas es la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado aprobada por el Decreto Legislativo N° 1017 (03-06-2008) y su Reglamento D.S. N° 184-2008-EF (01-01-2009)

2. Generalmente las condiciones están consignadas en un documento denominado Bases de Licitación, Concurso o Adjudicación

- **Licitación Pública:** Se convoca para la contratación de obras y para la adquisición de bienes y suministros dentro de los márgenes que establece la ley anual de presupuesto.
- **Concurso Público:** Se convoca para la contratación de servicios de toda naturaleza incluyendo consultorías y arrendamientos dentro de los márgenes que establece la ley anual de presupuesto.
- **Adjudicación Directa:** Se aplica para las adquisiciones y contrataciones que realice la entidad, dentro de los márgenes que establece la Ley Anual de Presupuesto, en estos casos el proceso exige la convocatoria de por lo menos tres proveedores.
- **Adjudicación de Menor Cuantía:** se aplica para las adquisiciones y contrataciones que realice la Entidad cuyo monto sea inferior a la décima parte del límite mínimo establecido por la ley anual de presupuesto para la licitación o concurso público según corresponda.

## 1.2. Contratos de obra privada

En nuestro país éste tipo de contratos está normado en el Art. 1771° y siguientes del Código Civil, el que dispone: “Por el contrato de obra el contratista se obliga a hacer una obra determinada y el comitente a pagarle una retribución”.

Nuestro ordenamiento legal reconoce al respecto que las normas del Código Civil, en la parte relativa a los contratos de obras, son supletorias a la voluntad de las partes, los Contratantes (particulares) pueden acordar libremente los términos y condiciones del contrato de obra.

Así las cosas, las especificaciones del contrato, la definen las partes en función a los requerimientos personales, técnicos y económicos de la obra a ejecutar. Esta particularidad puede complicar en algunos casos la labor de control de la actividad.

## 2. SISTEMAS Y MODALIDADES DE CONTRATACIÓN

Los sistemas, modalidades y financiamiento de contratación utilizadas en el país se ajustan - inclusive en el sector privado - al referente establecido en la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, Art. 26° inc. e).

En los procesos de selección, la entidad determina en las bases el sistema de adquisición o contratación a utilizar en función a la naturaleza y al objeto principal del contrato.

Entre las opciones que pueden tomarse, regladas de acuerdo a las características de las diferentes obras, podemos encontrar:

- **Contrato a suma alzada:** En esta modalidad, el postor formula su propuesta para ejecutar la obra por un monto fijo integral y por un determinado plazo de ejecución. El Postor debe presentar el desagregado por partidas

que dan origen a su propuesta. Este sistema sólo es aplicable cuando las magnitudes y calidades de la prestación estén totalmente definidas por planos y especificaciones técnicas.

- **Contrato de precios unitarios, tarifas o porcentajes:** El postor formula su propuesta ofertando precios, tarifas o porcentajes en función de las partidas o cantidades referenciales contenidas en las Bases, y que se valorizan en relación a su ejecución real, así como por un determinado plazo de ejecución. En estos casos, el postor presentará además del desagregado a que se refiere el párrafo precedente, el valor total de la oferta económica.
- **Contrato de esquema mixto de suma alzada y precios unitarios:** A este sistema normalmente se accede si en el expediente técnico uno o varios componentes técnicos

corresponden a magnitudes y cantidades no definidas con precisión. De esta forma, éstos pueden ser contratados bajo el sistema de precios unitarios, en tanto, los componentes cuyas cantidades y magnitudes estén totalmente definidas en el expediente técnico, pueden ser contratadas bajo el sistema de suma alzada

Los contratos también tienen particularidades importantes en atención a la forma de ejecución contractual, así tenemos contratos que pueden ser:

- **Llave en mano:** El postor oferta en conjunto la construcción, el equipamiento y montaje hasta la puesta en servicio de una determinada obra, pudiendo incluir además, la elaboración del Expediente técnico.
- **Concurso oferta:** En esta modalidad el postor concurre ofertando: Expediente técnico, ejecución de obras, plazos, y de ser el caso terreno. Esta modalidad solo podrá aplicarse en la ejecución de obras que se convoquen bajo el sistema a suma alzada y siempre que el valor referencial corresponda a una Licitación Pública.
- **Administración controlada:** En esta modalidad el Contratista se compromete a

efectuar la dirección técnica y económica de la prestación. La nueva Ley de contrataciones del Estado, ya no hace referencia a esta modalidad.

En atención a la forma de financiamiento del contrato encontramos las siguientes opciones:

- **Con financiación de la entidad:** La Entidad asume totalmente, de modo directo o indirecto, la financiación de la obra.
- **Con financiación del contratista:** Es aquella en que el contratista se compromete a asumir directamente el financiamiento del monto total o parcial del contrato de obra.
- **Por gestión de terceros:** En esta modalidad el costo total o parcial de la obra, servicio, compra o suministro y los costos financieros son asumidos por un tercero comprometido conjuntamente con el postor y la entidad.

Tal cual se puede apreciar existen muchas combinaciones posibles que hacen que el contrato -de por sí complejo- tenga aristas importantes que deban ser consideradas en el momento de la ejecución de las labores de control por los efectos tributarios que cada opción puede implicar.

### 3. ANÁLISIS DEL SECTOR

La actividad de construcción se encuentra ubicada en la Gran División F dentro de los grupos 41 al 43 de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas Rev. 4<sup>3</sup>. En base a esta clasificación, las actividades Construcción de edificios, obras de ingeniería civil y las Actividades especializadas de construcción se encuentran consideradas como construcción.

Durante los últimos años, la actividad de construcción se ha convertido en un pilar importante del crecimiento del PBI peruano, en el cuadro que se muestra a continuación se puede apreciar la importancia en el PBI del país.

3. LA CIIU actualmente vigente en el país es la Revisión 4, en el siguiente enlace se puede apreciar cuales son las actividades económicas comprendidas en la Sección F: <http://inei.inei.gob.pe/inei/siscodes/ActividadesMarco.htm>

**Cuadro 1**  
**Crecimiento del PBI nacional y sectorial año 2011**  
**(Año Base 1994)**

Sector	Ponderación 1/	Variación Porcentual 2011/2010 Enero-Diciembre
<b>Economía Total</b>	<b>100</b>	<b>6.92</b>
<b>DI-Otros Impuestos a los Productos</b>	<b>9.74</b>	<b>7.17</b>
<b>Total Industrias (Producción)</b>	<b>90.26</b>	<b>6.90</b>
Agropecuario	7.60	3.78
Pesca	0.72	29.73
Minería e Hidrocarburos	4.67	-0.22
Manufactura	15.98	5.56
Electricidad y Agua	1.90	7.40
<b>Construcción</b>	<b>5.58</b>	<b>3.43</b>
Comercio	14.57	8.82
Transporte y Comunicaciones	7.52	11.01
Financiero y Seguros	1.84	10.49
Servicios Prestados a Empresas	7.10	8.65
Restaurantes y Hoteles	4.17	9.64
Servicios Gubernamentales	6.33	4.88
Resto de Otros Servicios 2/	12.29	7.02

1/ Corresponde a la estructura del PBI año base 1994

2/ Incluye Alquiler de Vivienda y Servicios Personales

**Fuente:** INEI

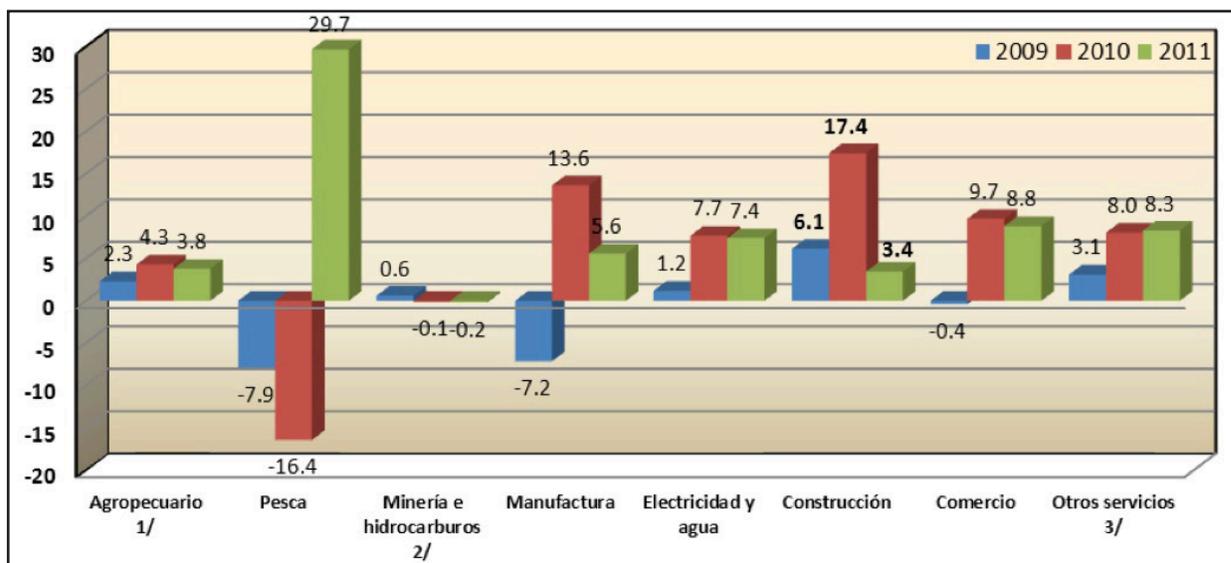
Cuadro preparado por la GF-IPCN-SUNAT

El sector construcción es uno de los sectores que ha mostrado mejor desempeño, al tener tasas de crecimiento positivas del periodo 2009 al 2013. El dinamismo del sector construcción en Perú es resultado de muchos factores entre los más resaltantes: el desarrollo de diferentes proyectos, principalmente vinculados al sector minero; el desarrollo de la infraestructura del

país como consecuencia de la construcción de carreteras, puertos y aeropuertos; así como el desarrollo de proyectos inmobiliarios hoteleros y de oficinas y centros comerciales.

En el siguiente gráfico se aprecia las variaciones de los sectores económicos en los años 2009, 2010 y 2011.

**Gráfico 1**  
**Variación del PBI por sectores económicos 2009-2011**  
**(Variación %)**



- 1/ Incluye el sector silvícola.
- 2/ Incluye minería no metálica.
- 3/ Incluye impuestos a los productos y derechos de importación.

**Fuente:** Banco Central de Reservas del Perú - BCRP  
 Gráfico preparado por la GF- IPCN-SUNAT

La participación del sector construcción en la producción nacional se ha venido incrementando desde el año 2002, hasta llegar a ser 6.7% en el 2010 y 6.5% en el 2011, cifra que demuestra la importancia cada vez mayor del sector en la economía del país y su dinamismo en los últimos años.

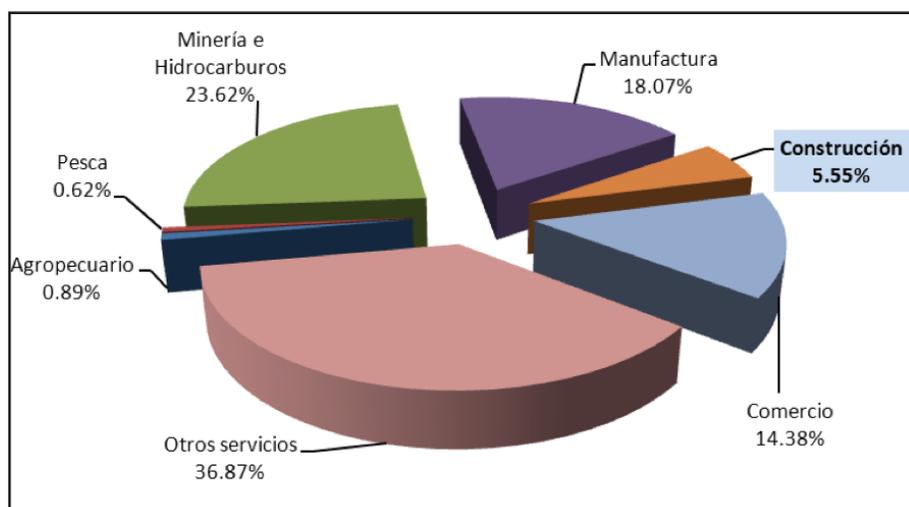
En el 2011 el sector construcción recaudó S/.3,561.2 millones, lo cual significó un incremento de 22.6% con respecto a la recaudación

del 2010 (S/.2,904.3 millones), y se coincide con el crecimiento de 3.4% experimentado en la producción del sector.

La recaudación del sector construcción (S/.3,561.24 millones<sup>4</sup>) constituyó el 5.55% del total de tributos internos recaudados por SUNAT (S/.64,155.1 millones). A continuación podemos observar gráficamente la participación sectorial en la recaudación de tributos internos en el año 2011.

4. Esta participación se encuentra por encima de sectores como Agropecuario (0.9%), Pesca (0.6%); pero por debajo de otros sectores como Otros Servicios (36.9%), Manufactura (18.1%), Minería e Hidrocarburos (23.6%) y Comercio (14.4%).

**Gráfico 2**  
**Participación del sector construcción en la recaudación de tributos internos año 2011**



**Fuente:** Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT).  
Gráfico preparado por la GF- IPCN-SUNAT

La participación del sector construcción en la recaudación de tributos internos ha estado aumentando constantemente, desde 2.9% en el 2005 a 5.6% en el 2011. A pesar de la crisis internacional, cuyos efectos se vieron

reflejados en el 2009 (crisis inmobiliaria de EEUU) y 2011 (crisis de zona Euro), el sector ha estado en constante crecimiento, pero a partir del año 2009 se observa una desaceleración del mismo.

#### 4. EL ESLABONAMIENTO DE LA ACTIVIDAD DE CONSTRUCCIÓN

Un aspecto particular del sector construcción es la formación de nuevas empresas, en algunos casos conformadas de empresas ya existentes, cuyo fin es el agrupamiento en consorcios para llevar a cabo obras de gran envergadura sobretodo en infraestructura del país dadas en concesión.

El sector construcción tiene adicionalmente la particularidad que se interrelaciona fuertemente con otros sectores de la economía, al éstos proveerles de insumos; y a su vez el sector construcción les provee de infraestructura.

## 5. LOS PROGRAMAS DE IMPULSO DE LA CONSTRUCCIÓN EN EL PERÚ

El crecimiento mostrado por el sector construcción ha sido impulsado por una demanda creciente de viviendas e infraestructura. Mucho del crecimiento de la construcción de viviendas es consecuencia del crecimiento de la denominada “autoconstrucción”, la que debe entenderse que incluye no solo la construcción de nuevas viviendas sino también las ampliaciones y/o remodelaciones de viviendas realizadas en zonas urbanas por los propietarios.

La característica principal de esta actividad es que es realizada en predios que están fuera de los catastros oficiales<sup>5</sup>, y por cuya ejecución no se solicita autorización alguna, lo que hace de esta actividad una actividad de economía subterránea que escapa a los controles montados por la Administración en tanto se realizan en zonas que no cuentan con catastros y no existe mayor supervisión confiable de reguladores.

En cuanto al incremento de vivienda e infraestructura general ésta se ha visto favorecido por la mayor inversión privada y pública reflejada en una expansión del sector en la edificación de viviendas, obras viales de pavimentación, edificación de centros educativos y centros de salud, complejos mineros, construcción de nuevas fábricas, centros comerciales y edificios de oficinas, obras portuarias, etc.

Este comportamiento se traslada a todas las ramas de las industrias vinculadas directamente

con esta actividad económica, aumentando la demanda por productos relacionados directamente con el esqueleto de la construcción o de obra gruesa, productos de terminación de obra y productos de remodelación<sup>6</sup>.

Adicionalmente el gobierno impulsa y promueve el sector construcción a través de diferentes programas y leyes; entre éstos se destacan los siguientes programas:

- **Programa Mivivienda<sup>7</sup>:** El nuevo crédito MIVIVIENDA, es un producto del Fondo MIVIVIENDA S.A. que se ofrece a través de las diversas instituciones financieras del mercado local. Este producto incluye la oferta brindada con el antiguo Crédito Proyecto Mi Hogar.
- **Programa Techo Propio<sup>8</sup>:** Es un sistema de vivienda creado para que la población de menores recursos pueda comprar una vivienda que cuente con todos los servicios básicos: luz, agua y desagüe.

El objetivo es promover, facilitar y establecer mecanismos adecuados y transparentes que permitan el acceso de los sectores populares a una vivienda digna, en concordancia con sus posibilidades económicas; así como estimular la efectiva participación del sector privado en la construcción masiva de viviendas de interés social.

5. *Esto a pesar de que en los últimos años, el Gobierno a través del COFOPRI (<http://www.cofopri.gob.pe/>) viene incentivando fuertemente esta actividad.*

6. *Como es el caso de la industria de productos metálicos de uso estructural (barras de construcción, alambón, planchas, etc.), industria de cemento cal y yeso, productos de arcilla y cerámica no refractaria para uso estructural (revestimiento para pisos, ladrillos, tanques, lavatorios, inodoros, bidets), la industria del vidrio (cristales de seguridad), así como la industria dedicada a la fabricación de hilos y cables aislados, pinturas y barnices, grifería, productos de madera, entre otros. En el gráfico N° 3 se muestra las diversas industrias interrelacionadas con el sector construcción.*

7. *Para conocer más sobre este programa visite: <http://www.mivivienda.com.pe/PortalWEB/>, no son los únicos programas promovidos por esta entidad estatal.*

8. *Para conocer más sobre este programa visite: <http://www.mivivienda.com.pe/portalweb/usuario-busca-viviendas/pagina.aspx?idpage=30>*

- **Ley N° 29230 “Obras por Impuestos”<sup>9</sup>:** Esta ley es un mecanismo que permite a la empresa privada ejecutar obras de infraestructura pública y descontar ese gasto de su Impuesto

a la Renta. El objetivo principal es adelantar los beneficios sociales que traen los proyectos de inversión pública, priorizados por los Gobiernos Regionales o Locales.

## 6. EL PROCESO PRODUCTIVO DE LA ACTIVIDAD DE CONSTRUCCIÓN

El proceso productivo del sector construcción no es único, difiere según el tipo de proyecto que se requiera realizar y las condiciones del área geográfica donde este se realiza, por eso es difícil describir un solo proceso productivo si este no está ligado a un tipo de proyecto, pero en general el proceso productivo del sector construcción se puede describir de la siguiente manera:

- Estudio topográfico del área.
- Elaboración de planos de la edificación.
- Excavación de zanjas.
- Acarreo de material excavado.
- Nivelación interior.

- Compra de insumos.
- Almacenaje.
- Construcción de bases y cimientos.
- Construcción de muros, divisiones y pisos de la edificación.
- Instalaciones diversas (luz, agua, desagüe, etc.).

En general, pueden reconocerse dos fases muy marcadas en la actividad de construcción, la primera la fase de Diseño y Planificación y la segunda la de Ejecución, las mismas pueden reconocerse en la ejecución de una edificación, o de una obra civil o frente a una obra de mantenimiento y/o rehabilitación, tal como puede apreciarse en el cuadro siguiente:

**Cuadro 2**  
**Resumen de fases del proceso productivo en el sector de la construcción**

FASE	EDIFICACIÓN (ED)	OBRA CIVIL (OC)	MATENIMIENTO/ REHABILITACIÓN (MR)
Diseño y planificación	X	X	X
<b>Ejecución:</b>	X	X	X
1. Preparación y acondicionamiento de terreno	X	X	
2. Levantamiento de estructuras	X	X	X
3. Acabados y servicios	X		
4. Procesos específicos de obras civiles		X	
5. Procesos específicos rehabilitación			X

**Fuente:** Informe del Sector Construcción en el Perú.

9. Para conocer más sobre este programa visite: <http://www.obrasporimpuestos.pe/> algunos documentos de interés pueden obtenerse de: <http://www.obrasporimpuestos.pe/0/0/modulos/JER/PlantillaStandard.aspx?are=0&prf=0&jer=35&sec=0>

Para realizar las actividades anteriores es necesario contratar bienes y servicios que son tan especializados, escasos y complejos como compleja es la obra. En obras de

gran envergadura la utilización de contratos de procura, construcción, administración y construcción (EPCM<sup>10</sup> por sus siglas en inglés) generalmente es cada vez un estándar.

## 7. RÉGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE

### Con respecto al IGV (IVA)

- **T.U.O. de la Ley del I.G.V. y el I.S.C<sup>11</sup>:** De acuerdo al literal c) del Artículo 1º del mencionado cuerpo legal, los **contratos de construcción** están gravados con el I.G.V. Asimismo, de acuerdo al literal d) del mencionado Artículo, también se encuentra gravada con el mencionado impuesto la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos; así como también la posterior venta del inmueble que realicen las empresas vinculadas con el constructor, cuando el inmueble haya sido adquirido directamente de éste o de empresas vinculadas económicamente con el mismo.

Cabe indicar que con el objeto de reducir la evasión tributaria en el sector construcción, SUNAT incluyó a los contratos de construcción gravados con el I.G.V. en el **sistema de detracciones** o pago adelantado de ese tributo. De acuerdo a la **Resolución de Superintendencia N° 293-2010/SUNAT**, la tasa de detracción de los contratos de construcción es de 5% y está vigente a partir del primero de diciembre del año 2010.

- **Decreto legislativo N° 973:** Decreto Legislativo que establece el Régimen Especial de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas, dirigido a personas naturales o jurídicas que realicen inversiones en cualquier sector de la actividad económica que generen renta de tercera categoría (empresas).

El régimen consiste en la devolución del IGV que gravó las importaciones y/o adquisiciones locales de bienes de capital nuevos, bienes intermedios nuevos, servicios y contratos de construcción<sup>12</sup>, realizados en la etapa pre productiva, para ser empleados por los beneficiarios del régimen directamente para la ejecución de los proyectos previstos en los Contratos de Inversión y que se destinen a la realización de operaciones gravadas con el IGV o a exportaciones.

### Con respecto al Impuesto a la Renta (IR)<sup>13</sup>

La Regulación específica del sector construcción:

El artículo 1º de la LIR incluye como renta gravada los resultados de la enajenación de terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización y los inmuebles,

10. Se recomienda profundizar sobre la complejidad de estos contratos y las derivaciones que en los aspectos tributarios puede tener. En la siguiente web: <http://fidic.org/> se encuentra una de las entidades cuyos estándar es de mayor aceptación y que ayuda a complementar el entendimiento sobre las distintas formas de operación.

11. Ver <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/index.html>

12. Según la NIC 11: "... convenio específicamente negociable para la construcción de un bien o combinación de bienes que están estrechamente interrelacionados o que sean interdependientes en términos de sus planos, tecnología y función o su objetivo o uso final". En este convenio intervienen: El Contratista (persona natural o jurídica que ejecuta obra) y El Cliente (propietario, entidad contratante o comitente).

13. Ver <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/index.html>

---

comprendidos o no bajo el régimen de la propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación.

Existe una Presunción de habitualidad a fin de distinguir entre la enajenación de inmuebles con fines de liquidación de inversión realizadas por personas naturales sin negocio (renta del capital gravada con una tasa efectiva del 5% sobre el diferencial entre el valor de venta y el costo ajustado de adquisición) de la venta de inmuebles con ánimo lucrativo y que configura renta de tercera categoría. en la enajenación de inmuebles se da a partir de la tercera enajenación<sup>14</sup>.

En la determinación del costo computable se determinará según la forma establecida para 3 situaciones, es decir, Costos de adquisición, Costos de producción o construcción y Valor de ingreso al patrimonio, como se indica en el artículo 20° de la Ley de Impuesto a la Renta.

De acuerdo al Artículo 63<sup>o15</sup> de la Ley del Impuesto a la Renta, las empresas constructoras que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un 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 establecida por 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.
- b. Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que se establezca deduciendo del importe cobrado o por cobrar, los trabajos ejecutados en cada obra durante el ejercicio comercial, los costos correspondientes a tales trabajos.

Estas disposiciones tienen un correlato a efectos de los pagos a cuenta del IR, según lo dispuesto en el Artículo 36° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>16</sup>.

---

14. Según lo dispuesto en el Artículo 2° de la Ley N° 29492 (publicada el 31/12/2009) que ha modificado el artículo 4° de la Ley del Impuesto a la Renta en la parte referida a la habitualidad en la enajenación de bienes inmuebles.

15. Hasta 2012, se permitía en el Sistema C): Diferir los resultados hasta la total terminación de las obras, cuando éstas según contrato, deban ejecutarse dentro de un plazo no mayor de 3 años; en cuyo caso, los impuestos correspondientes se aplicarán sobre la ganancia así determinada, en el ejercicio comercial en el cual se concluyan las obras, o se recepción en oficialmente, cuando este requisito deba recabarse según las disposiciones vigentes sobre la materia.

16. Las que se acojan a los métodos señalados en los incisos a) y c) del Artículo 36° de la Ley, sólo considerarán como ingresos netos los importes cobrados en cada mes por avance de las obras que se encontraran en el último ejercicio de su ejecución. Tratándose de obras a plazos mayores a 5 años, los pagos a cuenta se efectuarán de acuerdo a lo dispuesto en el inciso c) del mencionado artículo.

En caso de acogerse al inciso b) del Artículo mencionado anteriormente, 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 valorizaciones por las empresas constructora, se considerará como importe por cobrar el monto que resulte de efectuar una valorización de los trabajos ejecutados en el mes correspondiente.

Las empresas que obtengan ingresos distintos a los provenientes a la ejecución de contratos de obra a que se refiere el Artículo 63° de la Ley, calcularán sus pagos a cuenta sumando tales ingresos a los ingresos por obras, en cuanto se hayan devengado en el mes correspondiente.

## 8. LA PROBLEMÁTICA TRIBUTARIA DE LA ACTIVIDAD DE CONSTRUCCIÓN EN EL PERÚ

En los últimos años, se ha experimentado un incremento importante en la actividad económica del sector construcción, debido a la mayor demanda del sector privado y público de servicios de ejecución de obras de infraestructura, construcción de pistas y veredas, además de las obras relacionadas a la edificación de viviendas.

Este crecimiento no ha tenido correlato en el incremento de la recaudación que corresponde a la actividad económica de construcción, lo cual estaría justificado por la introducción de incentivos y beneficios<sup>17</sup>, pero sobre todo por el desarrollo y/o generalización de nuevas prácticas de elusión y/o evasión que estarían empleando los contribuyentes en el desarrollo de sus actividades.

Aquí es necesario realizar una delimitación importante, si bien es cierto la gestión de riesgo integral del sector tendría que evaluar una estrategia de control por cada brecha identificada de cumplimiento, en el presente trabajo nos centraremos en el control de la brecha de veracidad.

Entre las modalidades de evasión/elusión referidos a ingresos que se detectan en las auditorías, podemos mencionar a las siguientes:

- Omisión de ingresos: Al no entregar facturas por los servicios prestados (Efecto en IGV e IR)
- Subvaluación de ingresos, declarando parcialmente las operaciones realizadas (Efecto en IGV e IR)
- Diferimiento de Ingresos, al simular eventos que hacen que deba ser diferido el ingreso como consecuencia de la aplicación de

normas contables o la aplicación del tratamiento preferencial contenido en las normas de la LIR. (Efecto en IR)

- Simular contratos atípicos a fin de separar la procura, administración y/o la ingeniería del contrato principal de obra buscando reducir el costo fiscal del contrato general. (Efecto en IGV e IR)

Las dos primeras modalidades, referidas a ingresos, son normalmente realizadas por constructores “golondrinos”, aquellos que aparecen solo para la ejecución de una obra o proyecto determinado y que después desaparecen del mercado una vez concluido el contrato que ejecutaron.

Las dos siguientes son realizadas principalmente por grandes empresas en donde la utilización de los vacíos normativos es usado como un mecanismo que les permite –al menos hasta que sea observado por la Administración- diferir el reconocimiento de los ingresos y/o reducir el monto de los impuestos a su cargo al aprovecharse de menores tasas que –dentro de la legislación peruana- pueden acceder en algunos casos los contribuyentes que realizan actividades de este tipo, sobretodo en el caso de los No Domiciliados.

Entre las modalidades de evasión/elusión referidos a costos/gastos más frecuentemente detectadas durante las auditorías, tenemos:

- Registro de facturas de proveedores internacionales por servicios diversos y/o asesoría técnica, cuya causalidad y efectiva ejecución no ha sido acreditada. (Efecto en IR)

17. Las medidas que más influyen en ésta línea son: i) La exoneración al pago de IGV de la primera venta de inmuebles que no superen las 35 UITs y la construcción y reparación de las unidades de las fuerzas armadas que efectúen los servicios industriales de la marina. La UIT es la unidad de referencia tributaria que para el año 2014 está fijada en S/3,800, poco más de US\$ 1,300.

- Gastos por servicios de seguros y/o financiamiento prestados por empresas no domiciliadas para cubrir riesgos, avalar a la empresa, otorgarle líneas de créditos. (Efecto en IR)
- Registro de gastos de mantenimiento y/o reparación, movimiento de tierras, honorarios, ingeniería, comisiones y corretajes sin contar con sustento documentario y sin acreditar causalidad y efectiva ejecución. (Efecto en IGV e IR)
- Registro como gastos de adquisiciones de propiedad, planta y equipo. (Efecto en IR)
- Exceso de gasto por depreciación de elementos de propiedad, planta y equipo. (Efecto en IR)
- Duplicar el registro de costos y/o gastos en proyectos con una duración de más de un año, o afectar a periodos corrientes gastos que corresponden a años anteriores. (Efecto en IR)
- Uso de facturas falsas para acreditar crédito fiscal a efectos del IGV y costo/gasto a efectos del IRTA por simuladas que buscan “blanquear” la compra de bienes o el uso de servicios de proveedores informales (Efecto en IGV e IR),
- Uso de facturas falsas para acreditar crédito fiscal a efectos del IGV y costo/gasto a efectos del IRTA por operaciones falsas registradas con la finalidad de retirar dinero de la compañía para pagos de sobornos o con la finalidad de reducir el monto del impuesto a cargo de la empresa generando adquisiciones “no razonables”. (Efecto en IGV e IR).

## 9. PLANTEAMIENTO DEL MODELO DE CONTROL DE LA ACTIVIDAD DE CONSTRUCCIÓN

Sobre la base del listado anterior podemos clasificar las distintas modalidades en 7 tipos generales, los mismos que a efectos del planteamiento de una gestión de riesgos ad-hoc al sector, se analizan en cuanto a la probabilidad de ocurrencia en atención al tamaño del contribuyente.

Posteriormente analizamos la importancia de la matriz insumo producto, y el conocimiento de los actores (proveedores y clientes) a fin de plantear una estrategia de control. A partir de lo anterior, se plantean las posibles acciones de gestión de riesgo que pueden ejecutarse, y luego desarrollamos los problemas principales en cuanto a la auditoría que deben ser resueltos.

### 9.1. Riesgos de prácticas de evasión en atención al tamaño del contribuyente

Los comportamientos anteriormente señalados pueden ordenarse en cuanto a la frecuencia con el que se detecta en un proceso de control y en qué tamaño de contribuyente es más frecuente encontrarlos.

Al identificar los riesgos para con respecto al IVA y al Impuesto a la Renta y relacionar estos con el tamaño del contribuyente, podemos construir esta matriz la cual juicio experto establece la probabilidad de ocurrencia de la práctica que quiere combatirse, podemos encontrar los siguientes:

**Cuadro 3**  
**Riesgos en IGV y Renta Empresarial**

FACTOR DE RIESGO	IGV		RENTA	
	GRANDE	PYME	GRANDE	PYME
DIFERIMIENTO DE RIESGOS	A	M	A	M
FACTURAS FALSAS OPERACIONES LOCALES	M	A	M	A
CREDITO FISCAL NO DEDUCIBLE	M	A	M	A
OPERACIONES FALSAS CON NO DOMICLIADOS	B	B	A	B
OPERACIONES CON VINCULADOS SOBRE VALUADA	A	B	A	B
GASTOS NO SUSTENTADOS	M	A	M	A
PRECIPITACIÓN DE COSTOS/GASTOS	M	A	M	A

A: Probabilidad Alta, M: Probabilidad Media, B: Probabilidad Baja.

El cuadro anterior nos puede ayudar a plantear la estrategia de control sobre los riesgos que plantean para el control tanto del contribuyente como de sus proveedores en atención a su tamaño.

Como desarrollaremos más adelante, es poco realista plantear una estrategia de control si no se cuenta con elementos de soporte de la misma los que son determinantes en el planteamiento de una gestión de riesgos efectiva, los mismos que exceden el marco normativo ad-hoc.

Así, en nuestra experiencia, y en la experiencia Internacional, es necesario contar con elementos tales como un buen catastro y entidades públicas que estando relacionadas a la actividad<sup>18</sup>, procesen información de manera efectiva y confiable, y tengan interés directo en la actividad a fin de servir de soporte al control.

Si estas características no se dan, la administración debe ajustar su estrategia y sus acciones a fin de adaptarse a sus restricciones, esto no implica que deba renunciar a construir (o promover) en el mediano y/o largo plazo un mejor ambiente de control.

## 9.2. La Matriz Insumo-Producto y su utilidad para el planteamiento de la estrategia de control.

La matriz de insumo-producto de la actividad de construcción, nos muestra una relación de insumos (bienes y servicios) clave en el proceso productivo sobre los cuales y a partir de su comercialización/prestación pueden plantearse controles que permitan mejorar la trazabilidad de las transacciones que permita develar operaciones no declaradas o sub-declaradas, lo que sirve de base para establecer una estrategia de control que maximice el retorno del esfuerzo fiscal.

Así el cemento, barras de construcción, los artículos de hormigón, los ladrillos y productos de cerámica, los aparatos de distribución de energía eléctrica, el asfalto, y la maquinaria pesada (o servicios prestados con ellas) son insumos cuya prestación-producción puede controlarse en cabeza de unas pocas empresas que son los productores/importadores de los mismos y que suelen exhibir buenos niveles de cumplimiento.

18.. Por ejemplo los Registros Públicos, los Gobiernos Locales que autorizan las construcciones y a cuyo favor existen impuestos al patrimonio predial, organismos de Defensa Civil que inspeccionen las obras, etc.

**Gráfico 3**  
**Matriz de insumo producto del Sector de construcción**



Fuente: Elaboración propia.

La información producida por las empresas que producen/importan estos bienes suele ser confiable por lo que a partir del control de sus ventas (insumos o maquinaria<sup>19</sup>) se puede montar controles que permitan descubrir operaciones no declaradas o sub-declaradas.

El gráfico anterior nos muestra que la mayor parte de los insumos/servicios necesarios para la construcción de edificios, obras civiles o infraestructura, son similares, por lo que el control debe considerar las ventajas de montar un mecanismo que controle todas las actividades y que genere por tanto un control más efectivo de la actividad.

Esto podría realizarse mediante la obligación de declarar las ventas de aquellos productos que por su fin o por el volumen transado solo pueden

estar destinados a la ejecución de contratos de construcción a partir del cual empieza las acciones de control, en el caso peruano, se ha optado por encarecer la adquisición vía el incremento del precio de algunos productos a los cuales se agrega un percepción<sup>20</sup>, en tanto el adquirente quiera reducir su costo debe identificarse pidiendo una factura que le da derecho a costo/crédito fiscal, y al identificarse activa los controles normales de la Administración.

Si no lo hace, el costo de los productos se incrementa, en tanto el contribuyente debe soportar el Crédito Fiscal (IVA soportado) al cual se agrega un porcentaje de la percepción, con lo que su costo de adquisición se encarece y de esta forma, el fisco recupera aunque sea en parte el valor agregado que debía generarse.

19. La maquinaria a ser controlada es la maquinaria pesada, el tipo de equipo de alto valor y que requiere ser utilizado de manera intensiva a efectos de recuperar la inversión. En algunos casos la maquinaria es tan especializada que es adquirida a efectos de una obra particular, y debe ser fabricada en el extranjero, los controles Aduaneros en este caso deben permitir establecer quién es el adquirente o quien es la empresa que se está beneficiando del servicio prestado por el No Domiciliado, a efectos del cobro de los impuestos que corresponda.

20. Conozca un poco mas sobre el funcionamiento del régimen de percepciones peruano en: <http://www.guia tributaria.sunat.gob.pe/index.php/contribuyentes/empresas-y-negocios/igv-isc/483-03-regimen-de-percepciones-del-igv-operaciones-de-venta-del-pendice-i>

El análisis de la estrategia de control debe tener en cuenta la concentración y la confiabilidad de los productores de los bienes/servicios/insumos necesarios en la actividad, así por ejemplo, en el caso peruano, la producción de agregados de la construcción (arena, grava y piedra) es realizada mayormente en canteras por pequeños mineros no metálicos sumamente informales, en este caso intentar montar un control en este insumo no sería eficiente<sup>21</sup>.

### 9.3. Controles para obras públicas

Establecer obligaciones de información a entidades del estado que ejecuten contratos de construcción permite a la Administración Tributaria determinar con certeza quienes han realizado contratos de construcción y en que montos. Aquí hay un punto de atención en la agenda pendiente del país.

El control en la ejecución de obras públicas, puede ser de muy buena calidad, en tanto dadas las exigencias de documentación y control que suelen imponerse con respecto al uso de los fondos públicos<sup>22</sup> por parte de los Organismos de Control Interno estatal.

Así por ejemplo el riesgo de sub-declaración es uno de los que más puede reducirse al montar obligaciones de información a las Entidades del estado a favor de la Administración, así ésta puede determinar rápidamente cuando un contribuyente no declara o sub-declara ingresos.

El riesgo de impago también puede reducirse significativamente, en tanto exista una detección oportuna, muchos gobiernos están migrando a modelos de caja única, si la determinación de la deuda es oportuna, la Administración puede tomar medidas cautelares que garanticen la ejecución de la deuda.

Otro mecanismo que puede implementarse es obligar a los contratistas a tener abierta por un tiempo determinado una carta fianza que permita a la Administración, ejecutar la deuda que pudiera determinarse en el proceso de fiscalización.

Los riesgos vinculados a costos gastos son transversales, y su administración por tanto puede y debe ser única, pero hay que reconocer que existen dos riesgos muy importantes con respecto a las contrataciones estatales, siendo que en algunos casos puede exigirse sobornos a los contratistas, estos estarán tentado a incluir comprobantes por operaciones no reales como una forma de dar salida al dinero utilizado para el soborno, a fin de dificultar el control, los pagos suelen realizarse por servicios cuya auditabilidad es complicada.

Otro factor de riesgo, es el que se realicen adquisiciones de bienes y servicios en el mercado negro a fin de reducir el costo de ejecución de una obra, esto en tanto las entidades del estado suelen contratar a las empresas que ofrecen los precios más bajos. Siendo que a determinado

21. En este insumo, dado que la producción se encuentra bastante atomizada y es muy informal, se da la oportunidad de controlar de manera inversa, en lugar de controlar al adquirente, se puede controlar al productor. Los controles deberían basarse en la mejora del control de las canteras y en el control en consumo por parte de la actividad de construcción formal. Adicionalmente es factible determinar razonablemente -como resultado de visitas y controles realizados por especialistas en la materia- la cantidad de agregados extraídos de una cantera y aplicar de ser el caso la presunción de insumo producto sobre los mismos, reclamando los ingresos a los que el fisco tiene derecho.

La extracción puede haber sido realizada directamente por el propietario de la concesión, o puede haber sido realizada indirectamente por un tercero al cual se le autoriza la extracción de los productos, en este caso la determinación igualmente puede hacerse en cabeza de éste tercero. Para lograr anterior sin embargo, debe existir un marco que permita tanto la determinación sobre base presunta y la posibilidad de atribuir responsabilidad solidaria al propietario de la cantera.

En el modelo peruano, el adquirente de estos bienes, en tanto quiera deducir el costo/gasto y utilizar el crédito fiscal de la transacción se encuentra obligada a detraer un porcentaje del valor y depositarlo en una cuenta especial a nombre del vendedor con el cual se intenta recuperar al menos de manera parcial el monto del impuesto que estos contribuyentes dejan de pagar. Conozca más sobre el funcionamiento del Régimen de deducciones peruano en: [http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com\\_content&view=section&id=12&layout=blog&Itemid=184](http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=section&id=12&layout=blog&Itemid=184)

22. En Perú, por ejemplo existe el REGISTRO NACIONAL DE EMPRESAS CONTRATISTAS Y SUBCONTRATISTAS DE CONSTRUCCIÓN CIVIL Ver: <http://www.mintra.gob.pe/mostrarResultado.php?id=111&tip=9>, otra entidad es la OSCE Ver: <http://portal.osce.gob.pe/osce/>, finalmente el SIAF por el cual, la mayor parte de los pagos del Sector Público se ejecutan Ver: [https://www.mef.gob.pe/contenidos/siaf/manuales/Manual\\_Programacion\\_Calendario\\_Pagos\\_y\\_Ajustes\\_PCA\\_SIAF.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/siaf/manuales/Manual_Programacion_Calendario_Pagos_y_Ajustes_PCA_SIAF.pdf)

---

nivel de operación los costos de producción no pueden optimizarse, se recurre a las compras en el mercado informal, utilizando posteriormente facturas falsas para intentar acreditar los costos/gastos.

#### 9.4. Controles para obras privadas

Aquí hay que hacer una necesaria separación entre las empresas constructoras que operan en “ambientes pasibles de ser controlados” de las que operan fuera de ellos.

Así, con respecto a los segundos, como es el caso de los deudores tributarios que operan prestando servicios a personas naturales que ejecutan la actividad de autoconstrucción, debemos reconocer que el control no puede plantearse efectivamente a un costo-beneficio aceptable<sup>23</sup>.

Varios factores confluyen a esto: la falta de un catastro<sup>24</sup> confiable de la propiedad inmobiliaria, la poca capacidad de las entidades estatales vinculadas a la autorización y supervisión de la ejecución de obras hacen poco efectivo el control, el interés de los adquirentes a obtener los precios más bajos posibles que les hace contratar a cualquier proveedor aun sin corroborar su calidad, etc.

Plantear un control en este escenario requeriría realizar controles de campo que suelen ser muy costosos y que en muchas oportunidades debería hacerse en zonas donde no se cuentan con las garantías suficientes para el ejercicio de la labor de control.

En este escenario el sistema peruano de encarecer los insumos principales de la actividad de construcción mediante la aplicación

de percepciones del IGV permite recuperar al menos en parte la recaudación que se pierde por la operación informal de este mercado.

Las empresas que operan en mercados pasibles de ser controlados, si permiten plantear estrategias de control. Aún cuando las empresas intenten ser total o parcialmente informales, sus transacciones dejan “huellas” que pueden ser seguidas a efectos de determinar la corrección de sus declaraciones.

Sin importar si nos encontramos o no frente a una edificación, una obra civil o una obra de mantenimiento y/o rehabilitación, podemos plantear nuestros controles sobre la base de mejorar la oportunidad de la detección de ejecución de obras, con la finalidad de combatir el incumplimiento.

Aquí podemos distinguir dos tipos de empresas: Aquellas que realizan proyectos específicos y no tienen interés de mantener su nombre y construir una reputación y por otro lado aquellas empresas en las que su modelo de negocio requiere de construir una reputación, estas últimas son las que normalmente se encargarán de proyectos de alto valor, complejos residenciales, obras de infraestructura, etc.

La diferencia entre ambas empresas finalmente estriba en la oportunidad en la que la Administración debe intervenirlos, para el primer grupo la detección temprana de la ejecución de la obra y una auditoría oportuna que puede ser concurrente (en extremo) o muy cercana a la conclusión de la obra<sup>25</sup>. Será el perfil de riesgo que se construya para distinguir entre uno y otro perfil el que determine cuál será la oportunidad de la fiscalización.

---

23. El uso de la tecnología (google-earth o google-street view por ejemplo), permite plantear el monitoreo por zonas y establecer la ejecución de obras de construcción.

24. Instrumento que apoyaría y tendría un gran correlato en la mejora en la declaración-pago de los impuestos a la propiedad y en el impuesto a la renta de personas naturales.

25. Se busca generar riesgo no solo de determinación de la deuda y de ejecución de la misma, por lo que figuras como atribución de responsabilidad solidaria y/o embargos preventivos son instrumentos que en atención al perfil de riesgo del contribuyente pueden plantearse.

Para lidiar con el problema relacionado a los gastos/costos, existe el riesgo de que al operar en mercados muy competitivos donde la informalidad reduce los márgenes de operación, eventualmente los contribuyentes busquen desviar fondos y/o a transar con proveedores informales a fin de reducir sus costos.

A fin de combatir esto durante las auditorías, tres son las preguntas principales que guiarán al auditor en el planteamiento de sus procedimientos de auditoría:

- a. ¿Se adquirieron los bienes y servicios que están registrados en la contabilidad?
- b. ¿Los volúmenes adquiridos son razonables con el tamaño de la obra.
- c. ¿Los valores transados de los bienes y servicios adquiridos y de los servicios prestados están dentro del valor de mercado?

La respuesta a estas preguntas estarán condicionadas a la existencia en la contabilidad de características mínimas de auditabilidad que permita validar mediante la aplicación de procedimientos de auditoría los ítems a y b) dentro del contexto del proyecto para lo cual en algunos casos el auditor debe apoyarse en el trabajo de un experto.

Con respecto a esto último, el apoyo del experto, creemos que no es suficiente mejorar la oportunidad en que la Administración detecta la realización de operaciones. Un factor importante que debe ser mejorado es el tema

de desarrollar capacidades de determinación de la razonabilidad del consumo, dado que –como ya hemos desarrollado– uno de los factores detectados es la contabilización de gastos/costos por bienes, servicios o insumos en cantidades no acordes con la obra ejecutada.

A efectos de ello hay dos niveles de trabajo, el **primero**: mejorar la capacidad del auditor de evaluar la razonabilidad de los consumos y de la documentación contable lo que permita establecer si las operaciones se realizaron entre los intervinientes, en la oportunidad en la que dicen los documentos, en la cantidad de bienes o servicios recibidos y a los precios de mercado que correspondían, con lo que puede controlarse los costos/gastos/créditos fiscales generados en la adquisición de los bienes y servicios necesarios para la construcción.

Y, el **segundo nivel**, a partir de la incorporación de expertos (ingenieros civiles) se hace un trabajo más fino, que eventualmente puede incluir la inspección de la obra de manera concurrente y/o ex post a fin de establecer in situ la razonabilidad de los consumos. En estos dos últimos aspectos aún hay una brecha entre lo que se tiene y lo que se debería tener en el país.

En la agenda pendiente también existe la necesidad de organizar y optimizar el proceso que da soporte al el modelo de control, tal cual hemos comentado, en el modelo peruano existen medidas pero falta integrarlas y organizarlas de tal manera que se logre un control más efectivo.

## 10. MARCO NORMATIVO NECESARIO PARA EL APOYO DEL CONTROL DEL SECTOR

Observación	Alternativa de Administración
Registro de facturas de proveedores internacionales por servicios diversos y/o asesoría técnica, cuya causalidad y efectiva ejecución no ha sido acreditada.	Definir correctamente las reglas de causalidad y requisitos mínimos de acreditación. Convenios de intercambio de información con otras Administraciones Tributarias a fin de establecer la existencia y experticia de las empresas proveedoras. Reglas de valor de mercado o precios de transferencia
Gastos por servicios de seguros y/o financiamiento prestados por empresas no domiciliadas para cubrir riesgos, avalar a la empresa, otorgarle líneas de créditos.	Definir los requisitos mínimos de acreditación de seguros y gastos financieros. En algunos países dada la forma de regulación del sistema financiero y/o de seguros no se permitiría la deducción,
Registro de gastos de mantenimiento y/o reparación, movimiento de tierras, honorarios, ingeniería, comisiones y corretajes sin contar con sustento documentario y sin acreditar causalidad y efectiva ejecución.	Definir correctamente las reglas de causalidad y requisitos mínimos de acreditación, que incluyan reglas de asociación (cotejo). Determinar % mínimos y máximos que permitan evaluar la razonabilidad del uso de estas partidas.
Registro como gastos de adquisiciones de propiedad, planta y equipo.	Control de bienes del activo fijo que incluya controles de la depreciación cargada al proyecto. El control debe incluir, si el método de depreciación usado incluye el uso de las horas/maquina-un control de asignación de las horas a un proyecto específico.
Exceso de gasto por depreciación de elementos de propiedad, planta y equipo.	Control de bienes del activo fijo que incluya controles de la depreciación cargada al proyecto.
Duplicar el registro de costos y/o gastos en proyectos con una duración de más de un año, o afectar a periodos corrientes gastos que corresponden a años anteriores.	Obligación de llevar una contabilidad que permita llevar un control de acumulación de costos/gastos por obra y la justificación de la forma como se asignan los gastos generales y gastos indirectos al proyecto de corresponder, manteniendo la uniformidad del factor de asignación.
Uso de facturas falsas para acreditar crédito fiscal a efectos del IVA y costo/gasto a efectos del IRTA por simuladas que buscan “blanquear” la compra de bienes o el uso de servicios de proveedores informales.	El trabajo de combatir de manera indirecta éste tipo de incumplimiento es muy intensivo en recurso auditor, en este caso el efecto disuasivo de la auditoría y el cuestionamiento al contribuyente puede complementarse con la incorporación de un régimen de retención y/o detracción que reduzca la brecha entre el impuesto que debió recaudarse y el impuesto que se abonó.
Uso de facturas falsas para acreditar crédito fiscal a efectos del IVA y costo/gasto a efectos del IRTA por operaciones falsas registradas con la finalidad de retirar dinero de la compañía para pagos de sobornos o con la finalidad de reducir el monto del impuesto a cargo de la empresa generando adquisiciones “no razonables”.	Idem al anterior. El apoyo de los ingenieros como expertos de apoyo al auditor permitiría controlar esta práctica.
Omisión de ingresos: Al no entregar facturas por los servicios prestados.	En general el generar obligaciones de información a los adquirentes, en tanto ellos por oposición de intereses necesitan acreditar costos/gasto y crédito fiscal es un buen mecanismo. Donde no exista oposición de intereses el control debería ser planteado a partir de labor de campo.
Subvaluación de ingresos, declarando parcialmente las operaciones realizadas	Idem al anterior, el apoyo de los ingenieros como expertos de apoyo al auditor permitiría controlar esta práctica.

<p>Diferimiento de Ingresos, al simular eventos que hacen que deba ser diferido el ingreso como consecuencia de la aplicación de normas contables o la aplicación del tratamiento preferencial contenido en las normas de la LIR.</p>	<p>Salvo que exista un tratamiento específico en la normativa de renta, la aplicación de las reglas de reconocimiento de ingresos y costos/gastos contenidos en la NIC 11 – Construcción son una buena base de referencia.</p>
<p>Simular contratos atípicos a fin de separar la procura, administración y/o la ingeniería del contrato principal de obra buscando reducir el costo fiscal del contrato general.</p>	<p>Aquí el trabajo de expertos es imprescindible a fin de complementar lo que se desprende de los contratos. Desarrollar en la legislación un marco que permita establecer la verdadera naturaleza del hecho imponible.</p>

## 11. CONCLUSIONES

- La aplicación de controles al sector construcción tal como se ha mostrado es viable, hay que tener en consideración sin embargo el entorno donde se desarrolla la actividad y el marco general de actividad estatal que permite montar controles efectivos.
- Es necesario adquirir un buen conocimiento de la forma como está organizada la actividad de producción/comercialización alrededor de la matriz insumo-producto a fin de elegir hitos de control efectivo.
- Es factible incorporar controles de escritorio a partir del análisis de la información que puede obtenerse a partir de montar obligaciones de informar a la SUNAT, los controles en campo (inspecciones y auditorías) pueden ser así utilizados únicamente en el caso de inconsistencias materiales que indiquen la conveniencia de una comprobación.
- En actividades de mucho riesgo, la incorporación de sistemas de pagos anticipados<sup>26</sup> del impuesto, operados por clientes y/o proveedores según corresponda es un mecanismo que permite reducir la evasión a un razonable costo de gestión.
- La efectividad de control, como en muchas actividades, requiere de un adecuado marco normativo, predecible y claro que permita disminuir la litigiosidad por una interpretación inadecuada de las normas.
- El control requiere el desarrollo de capacidades en la Administración Tributaria, principalmente vinculadas a mejorar la capacidad de detección, y mejorar la capacidad de determinación. Para ésta última la existencia de auditores especializados y la incorporación de expertos de la actividad que apoyen al auditor son básicos para controlar mucho de los problemas que se han mencionado.
- En la agenda pendiente también existe la necesidad de organizar y optimizar el proceso que da soporte al el modelo de control, tal cual hemos comentado, en el modelo peruano existen medidas pero falta integrarlas y organizarlas de tal manera que se logre un control más efectivo.

26. En el caso peruano esto se logra mediante los sistemas de retención, percepción y detarcción que hemos comentado anteriormente.

---

## 12. BIBLIOGRAFÍA

Aquino, José Ángel. (2001). Derecho de la construcción Santo Domingo: Instituto Tecnológico de Santo Domingo.

Álvarez Illanes, Juan Francisco. (2013). Manual de contrataciones del Estado Lima: Editorial Pacífico.

Calderón Puertas, Carlos Alberto. (2013). Observatorio de derecho civil. Lima: MOTIVENSA

Córdova Schaefer, Jesús. (2013). La participación de los consorcios en las contrataciones públicas Revista jurídica Thomson Reuters -- Año I, N°52 (Dic., 2013).

Effio Pereda, Fernando. (2013). Sistema de detracciones: análisis y aplicación práctica. Lima: Entrelíneas

Picón Gonzales, Jorge Luis. (2012). Temas tributarios empresariales: sector construcción e inmobiliario. Lima: Dogma.

Picón Gonzales, Jorge Luis. (2008). Construyendo contingencias: tributación del sector inmobiliario y de construcción. Lima: CAPECO.

Picón Salas, Jorge Luis. (2010). Detracciones en el sector construcción algunas respuestas para tantas preguntas Actualidad Jurídica - N° 205 (dic. 2010)

### Páginas web consultadas

- <http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios>
- <http://www.inei.gob.pe/web/Boletin>
- <http://www.inei.gob.pe/web/aplicaciones/siemweb/index.asp?id=003>
- <http://www.bcrp.gob.pe/estadisticas.html>
- <http://www.proinversion.gob.pe>
- <http://www.vivienda.gob.pe>

Todo el material de esta publicación fue preparado, en la Secretaría Ejecutiva del CIAT, Apartado 0834-02129, Panamá Rep. de Panamá. Se terminó en el mes de Julio de 2014.