

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



PROBLEMÁTICA EN LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 63º, INCISO B) DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL SECTOR CONSTRUCCIÓN

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

RUTH MARITA CRUZ SANTOS

20102095

Asesor:

Jorge Bravo Cucci

Lima – Perú

Julio de 2015





**PROBLEMÁTICA EN LA APLICACIÓN DEL
ARTÍCULO 63º, INCISO B) DE LA LEY DEL
IMPUESTO A LA RENTA EN EL SECTOR
CONSTRUCCIÓN**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: EL SECTOR CONSTRUCCIÓN EN LA ECONOMÍA PERUANA	4
1.1 Muestra de evolución del Sector Construcción con relación al PBI global ..	4
CAPÍTULO II: ALCANCE DEL CRITERIO DEVENGADO EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA.....	7
2.1 Fundamentos de SUNAT.....	8
CAPÍTULO III: CONTEXTO CONTABLE Y TRIBUTARIO DE LA CONSTRUCCIÓN.....	10
3.1 Régimen contable en las empresas constructoras.....	10
3.2 Aplicación del Impuesto a la Renta en los Contratos de Construcción.....	11
CAPÍTULO IV: CONTEXTO CONTABLE Y TRIBUTARIO DE LA CONSTRUCCIÓN.....	17
4.1 Impacto financiero tras la derogación del inciso c).....	17
4.2 Uso incorrecto de las valorizaciones y problemas en su emisión.....	18
4.3 Indefinición del concepto de devengado en la Ley	20
CONCLUSIONES	28
RECOMENDACIONES	29
REFERENCIAS.....	299
BIBLIOGRAFÍA	40

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.1: PBI GLOBAL Y PBI CONSTRUCCIÓN, 2010 - 20149

Figura 1.2: EL PANORAMA DE LA CONSTRUCCIÓN EN EL PERÚ9



INTRODUCCIÓN

La industria de la construcción ha mostrado un crecimiento sostenido hasta hace un año y medio como resultado de la demanda interna y el poder adquisitivo de la población peruana. Esto ha motivado una mayor inversión en infraestructura, tanto en el segmento de vivienda como en el de locales comerciales e infraestructura de transporte. Este crecimiento del sector, ha traído a la vez su propia problemática, adoptando nuevas características en su desarrollo. En ese sentido, las autoridades con el objetivo de controlar las actividades de este sector han efectuado cambios en las regulaciones, nos referimos a las normas tributarias. El año pasado producto de una disminución en las exportaciones de materias primas la economía peruana sufrió una desaceleración que generó expectativas afectando a la demanda de la construcción acompañado de una lenta inversión pública ocasionando que se desacelere abruptamente este sector. Dentro de este contexto, es muy importante comprender las particularidades en la aplicación de las normas tributarias, en especial la Ley del Impuesto a la Renta que busca determinar la ganancia bruta generada por el sector de la construcción; sector que contribuye potencialmente al crecimiento del PBI en la economía peruana y que ya demostró antes contribuir en la estabilidad económica en épocas de crisis mundial.

Los proyectos de obra en la actualidad pueden durar más de un año, para este caso hay una regulación especial contemplada en el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta que sufrió un cambio sustancial a través del Decreto Legislativo N° 1112 vigente a partir del 01 de enero de 2013. Hasta antes del cambio, la ley otorgaba tres métodos de imputación de rentas, uno de ellos permitía a las constructoras diferir el pago de sus impuestos a las ganancias hasta el momento en que termine la obra; tras el cambio, ¿Cuál fue el impacto financiero?, ¿Cuál es el método que las empresas constructoras adoptaron a partir del cambio?, eso y más de la realidad de las constructoras encontraremos en el contenido de este trabajo.

A partir del año 2013 se encuentra vigente dos métodos de imputación de rentas, el método del percibido y el método del devengado. El presente trabajo de investigación expone cuales son los beneficios y desventajas de los dos métodos vigentes; es

importante mencionar, cual es el uso más común en las empresas constructoras de los métodos y la motivación sobre la preferencia de uno u otro método.

En ese sentido, los objetivos que se persiguen con este estudio es identificar las consecuencias de la derogación del método de diferimiento de ingresos y la aplicación de la NIC 11 en los contratos de construcción. Tal es así, que nos permita determinar el impacto financiero a partir de la modificatoria e identificar cual es el método que las empresas constructoras aplican desde el 2013 y porqué.

Como consecuencia por la falta de definición del concepto de devengado en la Ley del Impuesto a la Renta se vienen aplicando la Norma Internacional de Contabilidad N° 11 Contratos de Construcción en la aplicación del artículo 63°, inciso b) método del devengado para determinar si un ingreso o gasto se ha realizado a fin de establecer la renta gravada.

El devengado es un término que viene siendo usado hace muchísimos años atrás dentro del marco contable y del marco legal; muchos autores reconocidos en el medio jurista han desarrollado su definición para darle el alcance al término devengado, concepto que ha sido recogidos por las autoridades peruanas para precisar los alcances de las leyes en el ámbito tributario; por su parte los gremios contables, como es la International Accounting Standards Board (IASB) y el US Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) han definido el concepto devengado en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) que reposa sobre el Marco Conceptual que también recoge el concepto de devengado y que otorga las bases sobre la cual se deben preparar y presentar los estados financieros.

El Perú adoptó las Normas Internacionales de Contabilidad con el objetivo de que los estados financieros de las empresas sean armoniosos, es decir, comparables, confiables y fidedignos. En ese sentido, es que se adopta la Norma Internacional de Contabilidad N° 11 Contratos de Construcción y es aplicable para el reconocimiento de ingresos e imputación de gastos en las empresas constructoras. Ante la falta de definición del concepto de devengado en la ley es que la NIC N° 11 Contratos de Construcción trasciende al ámbito tributario, tras la derogación del método de diferimiento de ingresos; la Administración Tributaria oficializa el uso de la NIC N° 11 Contratos de Construcción para las empresas acogidas a uno de los dos métodos que quedaron vigente tras la derogación; es decir, al método del inciso b) del artículo 63 de

la Ley del Impuesto a la Renta. En ese sentido, es probable que la transición del método de diferimiento hacia los otros métodos haya afectado significativamente el flujo financiero de las empresas constructoras, lo cual se explica en el Capítulo IV; asimismo, es probable que la mayoría de las empresas constructoras actualmente aplique el método del percibido, lo cual se explica también en el Capítulo IV.

La investigación del presente trabajo es de naturaleza descriptiva – explicativa; asimismo se ha efectuado una investigación cuantitativa de tipo encuesta a las empresas constructoras y a Contadores Públicos de estas compañías para acercarnos al problema in situ.

El trabajo de investigación consta de VI capítulos, en el Capítulo I, se explica la importancia del sector construcción en la economía peruana, razón por la cual me ha motivado a realizar el presente estudio.

El Capítulo II, aborda los antecedentes del concepto del devengado no definido en la ley y como se logra su alcance.

El Capítulo III, expone la normativa contable y tributaria que rige actualmente a las empresas constructoras dentro de las cuales se desarrolla.

El Capítulo IV, aborda el problema en la aplicación del método del devengado tras la derogatoria del método de diferimiento de ingreso y su impacto financiero.

Se expone las conclusiones como resultado del trabajo de investigación y se menciona las recomendaciones como sugerencias a la luz de los resultados.

Cabe mencionar que, en este trabajo de investigación se ha omitido la información contable, tributaria y de identificación de las empresas constructoras encuestadas, no fue posible obtener la información física por motivos de confidencialidad, pero fueron expuestos a la entrevistadora, ello no limita la veracidad y autenticidad de la información recogida.

CAPÍTULO I: EL SECTOR CONSTRUCCIÓN EN LA ECONOMÍA PERUANA

El Perú, desde principios del siglo XX desarrolló un rol protagónico en el crecimiento de su economía, alcanzando niveles de crecimiento del 10% anual. La crisis mundial que se desató en el año 2008 causó un impacto en el Perú, disminuyendo las exportaciones totales de las materias primas en un 37%, igualmente las importaciones descendieron en un 25% menos en el 2009 con respecto al año anterior; a pesar de ello, el Perú mantuvo su estabilidad económica frente a la crisis mundial y uno de los sectores que impulso la estabilidad y recuperación del Perú fue el buen desarrollo de la industria de la construcción, tanto en proyectos de vivienda como en el de locales comerciales y proyectos de infraestructura de transporte promovidos por el gobierno. El crecimiento de este sector se debió al incremento de la población, buenas expectativas en ingresos y otros factores que volcaron en el consumo interno logrando en el Perú un crecimiento auto sostenido.

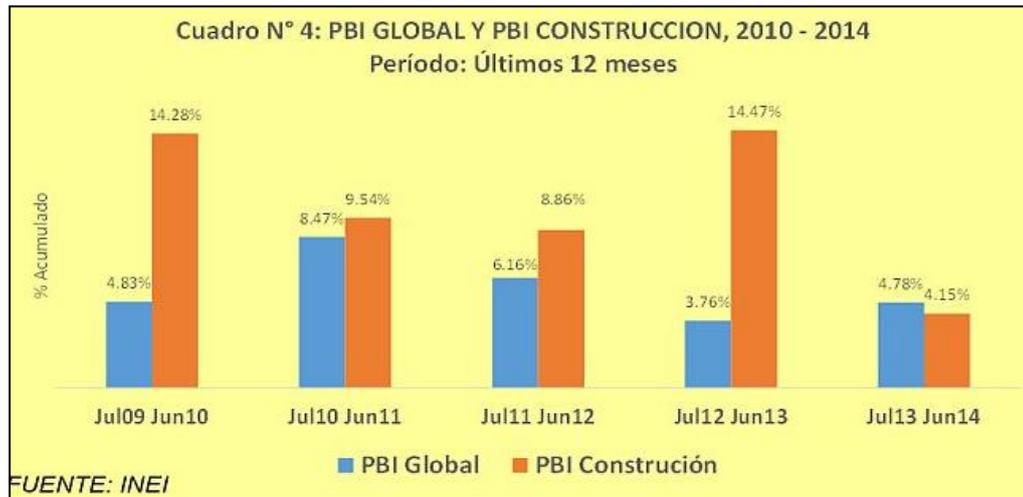
1.1 Muestra de evolución del Sector Construcción con relación al PBI global

En el cuadro siguiente, estadísticas obtenidas del Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI) nos muestra la evolución del sector construcción con relación al PBI global, a Junio de 2010 este sector tuvo un crecimiento del 14.28% que en compensación con los demás sectores se obtuvo un PBI global de 4.83%; en los años siguientes a Junio de 2011 y a junio 2012 el sector decreció en 9.54% y 8.86% respectivamente, aun cuando el PBI global creció en 8.47% y 6.16% respectivamente en esos años, lo que demuestra que aun en esa situación de decrecimiento el sector construcción contribuyó en el incremento del PBI global; a Junio del 2013 el sector se recuperó alcanzando niveles como en el año 2010 con un apabullante 14.47%.

Lo que nos llama la atención, es la caída abrupta de este sector en el siguiente año, a Junio de 2014 decreciendo en 4.15% perdiendo protagonismo en la contribución del PBI global que fue de 4.78%.

Figura 1.1.

PBI global y PBI construcción, 2010 - 2014



Lamentamos que del año 2014 al 2015 el sector construcción se ha ido desacelerando, esto debido al lento avance físico de obras vinculada a la falta de inversión pública, pero también hay una caída de la construcción de viviendas debido a los precios de las viviendas de los sectores C y D.

Figura 1.2.

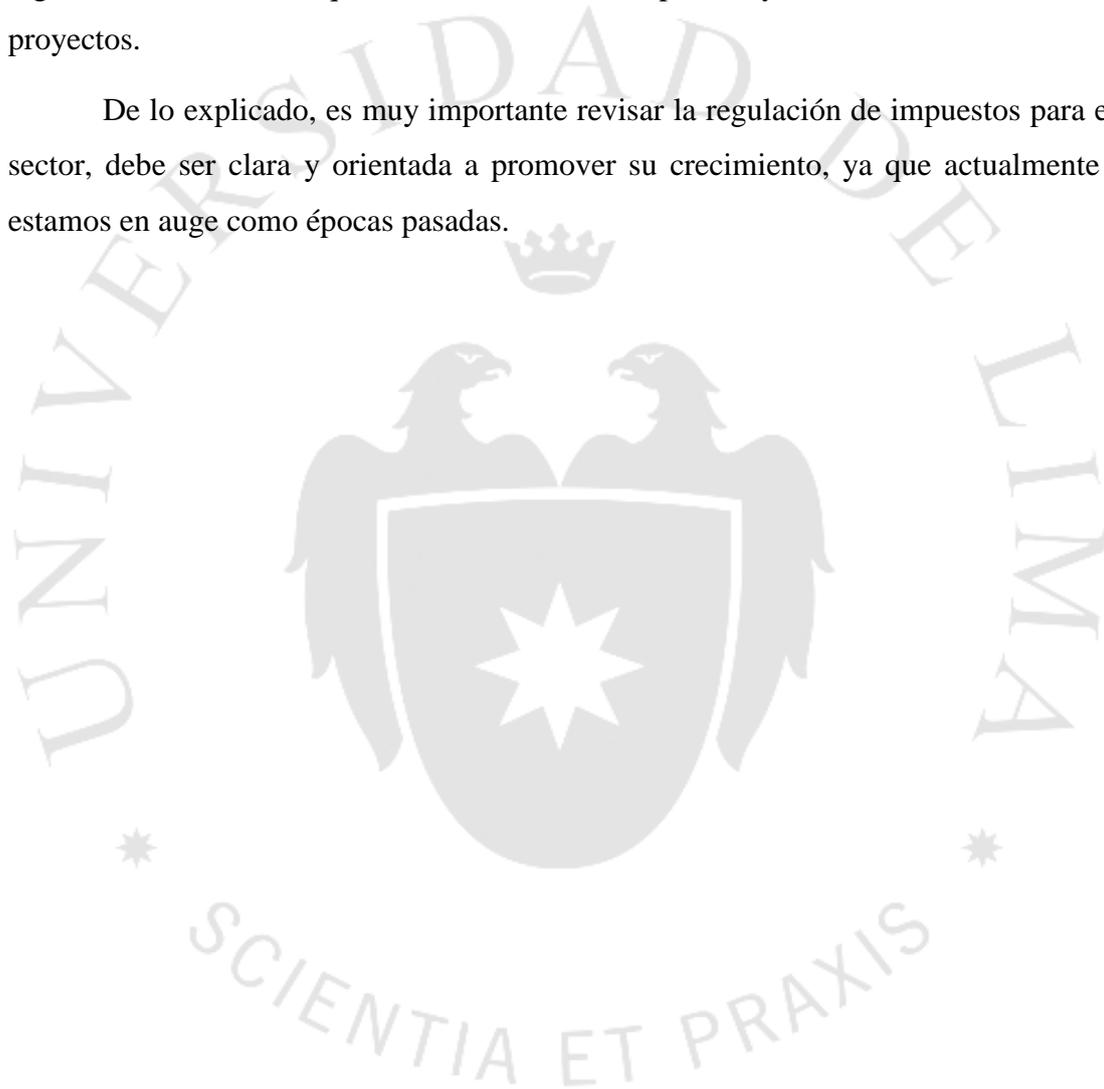
El panorama de la construcción en el Perú



Aunque la Cámara Peruana de la Construcción (Capeco) ha calculado que de enero a octubre del 2014 el PBI del sector solo creció 0,47%, el gremio confía en que este 2015 se notará una recuperación motivada por las megaobras de infraestructura como el gasoducto sur peruano y la línea 2 del metro de Lima.

Sin embargo, sería más lenta la recuperación en la venta de viviendas del sector construcción, ya que tomará al menos el primer semestre para que los desarrolladores logren reducir el stock que no se vendió el año pasado y se animen a lanzar nuevos proyectos.

De lo explicado, es muy importante revisar la regulación de impuestos para este sector, debe ser clara y orientada a promover su crecimiento, ya que actualmente no estamos en auge como épocas pasadas.



CAPÍTULO II: ALCANCE DEL CRITERIO DEVENGADO EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

La Ley del Impuesto a la Renta hace uso del término “devengado” para la determinación de las rentas de primera categoría, tercera categoría y rentas de fuente extranjera de domiciliados en el país obtenidas a través de una empresa en el exterior, tal como lo señala el siguiente artículo:

Art. 57°: Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:

- a) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. [...]
- b) Las rentas de primera categoría se imputarán al ejercicio gravable en que se devenguen.
- c) Las rentas de fuente extranjera que obtengan los contribuyentes domiciliados en el país proveniente de la explotación de un negocio o empresa en el exterior, se imputarán al ejercicio gravable en que se devenguen.
- d) Las demás rentas se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban. Las normas establecidas en el segundo párrafo de este artículo serán de aplicación para la imputación de los gastos. (Durán, L. & Mejía, M., 2013, p.445).

Si bien, la ley del Impuesto a la Renta hace uso del término “devengado” esta no ha definido que se entiende por devengo. En ese sentido, la Administración Tributaria ha recurrido a las Normas Internacionales de Contabilidad para darle el alcance al término “devengado”.

Podemos citar por ejemplo la CARTA N.º 086-2013-SUNAT/200000 del 24 de mayo de 2013:

[...] dado que las normas que regulan el Impuesto a la Renta no definen cuándo se considera devengado un ingreso o un gasto, resulta necesaria la utilización de los criterios contables para efectos de determinar el principio de lo devengado (1), y establecer la oportunidad en la que deben imputarse tanto los ingresos como los gastos a un ejercicio

determinado, teniendo en cuenta las condiciones particulares de cada caso. (SUNAT, 2013, p.1).

2.1 Fundamentos de SUNAT

Asimismo, Sunat fundamenta la remisión a las NIC's en el glosario (1) de esta Carta, en la cual señala que de acuerdo a la Norma IX del Título Preliminar del TUO del Código Tributario lo no previsto por este o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Asimismo, señala al artículo 223° de la Ley N.º 26887, Ley General de Sociedades por la cual los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país, haciendo referencia por último a diversas resoluciones del Tribunal Fiscal que mencionan la utilización de la definición contable del principio de lo devengado.

El Tribunal Fiscal por su parte remitiéndose a la doctrina también se ha manifestado ante tal indefinición señalando:

RTF N° 102-5-2009

[...] La norma citada establece que los ingresos de tercera categoría se consideran producidos en el ejercicio comercial en que se devenguen, principio contable que la Ley del Impuesto a la Renta no define, por lo que procede remitirse a la doctrina, toda vez que ello permitirá determinar si los ingresos por intereses que fueron acotados por la Administración constituyen ingresos gravables...

RTF N° 02812-2-2006

El concepto del devengado implica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho de adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Es así que, en la actualidad el término devengado usado en la Ley del Impuesto a la Renta se define en base a la doctrina y a las Normas Internacionales de Contabilidad; estas definiciones que provienen de dos enfoques distintos no son funcionales entre sí, lo cual explicaremos más adelante.

Ahora, la falta de definición del concepto de devengado afecta al sector construcción, dado que no se contempla en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su Reglamento, ni tampoco en el artículo específico para este tipo de actividades que es el artículo 63° de la Ley. En ese sentido, las empresas constructoras no tienen un procedimiento al cual acogerse para considerar sus ingresos como devengados e imputar sus gastos a efectos de determinar su renta bruta; como consecuencia esto ha traído una serie de problemas que explicaremos en los siguientes capítulos.



CAPÍTULO III: CONTEXTO CONTABLE Y TRIBUTARIO DE LA CONSTRUCCIÓN

3.1 Régimen contable en las empresas constructoras

La contabilización de las operaciones que realizan las empresas constructoras se rige bajo la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad N° 11 Contratos de Construcción, en ella se reglamenta el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los contratos de construcción. Los ingresos de actividades ordinarias según el párrafo 11 de esta NIC deben comprender:

- a) el importe inicial del ingreso de actividades ordinarias acordado en el contrato; y
- b) las modificaciones en el trabajo contratado, así como reclamaciones o incentivos:
 - i) en la medida que sea probable que de los mismos resulte un ingreso de actividades ordinarias; y
 - ii) sean susceptibles de medición fiable.

Asimismo, el párrafo 12 señala que los ingresos de actividades ordinarias que derivan del contrato estarán afectados por incertidumbres, que dependen de hechos futuros. En tanto, las estimaciones necesitan ser revisadas a medida que tales hechos ocurren o se resuelven las incertidumbres.

En cuanto a los costos según el párrafo 16 de la NIC deben comprender:

- a) los costos que se relacionen directamente con el contrato específico;
- b) los costos que se relacionen con la actividad de contratación en general, y pueden ser imputados al contrato específico; y
- c) cualesquiera otros costos que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato.

Los costos relacionados directamente al contrato según el acápite a) son aquellos tales como, la mano de obra, materiales usados en la construcción, depreciación del activo fijo, costos de alquiler de maquinaria, costos de diseño, asistencia técnica, garantías y reclamaciones de terceros.

De lo mencionado, es muy importante observar el momento del reconocimiento de estos ingresos de actividades ordinarias y gastos del contrato, de acuerdo al párrafo 22 esto ocurre:

Cuando el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos como ingreso de actividades ordinarias y gastos respectivamente, con referencia al estado de realización de la actividad producida por el contrato al final del periodo sobre el que se informa. (MEF, 2013, p.5)

Así también, señala que el proceso de reconocimientos de los ingresos y gastos según el grado de realización del contrato se denomina método de porcentaje de terminación.

Bajo este método, los ingresos derivados del contrato se comparan con los costos del mismo incurridos en la consecución del grado de realización en que se encuentre, con lo que se revelará el importe de los ingresos de actividades ordinarias, de los gastos y de las ganancias que pueden ser atribuidas a la porción del contrato ya ejecutado. (MEF, 2013, p.6)

3.2 Aplicación del Impuesto a la Renta en los Contratos de Construcción

En relación al Impuesto a la Renta (LIR), lo importante aquí relacionado al sector construcción es el reconocimiento de los ingresos. La regla básica aplicable a las rentas empresariales o de tercera categoría de los contratos de construcción es reconocer los ingresos generados en un ejercicio comercial bajo el principio del devengado. Para esto, el art. 57 de la LIR establece que:

Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:

- a) Las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Para el caso de las empresas constructoras y similares que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un (1) ejercicio gravable podrán aplicar la regla especial regulada por el art. 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Antes de comenzar, es importante señalar que la aplicación de los métodos del artículo 63° no afecta al sector Inmobiliario sino al de construcción. Es decir, a las empresas que realizan el servicio de construcción en terreno ajeno; por lo tanto, no generan ingresos hasta la entrega del producto, a diferencia de las inmobiliarias que construyen en terreno propio para vender.

Hasta diciembre del 2012, las empresas constructoras cuyas obras tenían un plazo de ejecución mayor a un ejercicio podían acogerse a cualquiera de los tres métodos de imputación de rentas señalados en el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta:

a. Método de lo Percibido. Consiste en 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 la ganancia bruta calculado para el total de la respectiva obra.

b. Método de lo Devengado. Consiste en asignar a cada periodo 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.

c. Método del diferido. Consiste en diferir los resultados hasta la terminación total de la obra, observando lo siguiente respecto al plazo del contrato:

1) Contrato a ejecutarse en un plazo no mayor a tres (3) años. Los impuestos se aplicarán sobre las ganancias determinadas en el ejercicio comercial en que se concluyan las obras o se reciban oficialmente.

2) Contrato a ejecutarse en un plazo mayor a tres (3) años. La utilidad se determina al tercer año conforme a la liquidación del avance de la obra por el trienio y, a partir del cuarto año, se determina en base a alguno de los dos métodos antes mencionados (percibido y/o devengado).

Este último inciso fue derogado a través del Decreto Legislativo N° 1112 el 29 de junio del 2012 por delegación de facultades del Poder Ejecutivo Ley N° 29884, vigente a partir del 01 de enero de 2013.

Los motivos por los cuales se deroga según la exposición de motivos del Decreto legislativo antes mencionado refiriéndose al inciso c) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta son:

1. El costo innecesario para el estado al dificultar la labor de fiscalización y control de la Administración Tributaria, por cuanto el método aludido, actualmente conlleva a la revisión de ingresos, costos y gastos de hasta tres (3) años anteriores.
2. Así también, se expone el riesgo de cobro del impuesto ante escenarios en que las empresas acogidas a dicho método, una vez culminada la obra, estas se desaparezcán del mercado o adquieran la condición de no habido.
3. También se considera a la antigüedad del método que las Normas Internacionales de Contabilidad –NIC- contemplaba para informaciones financieras que se prepararon para ejercicios hasta el año 1994; nos referimos a la NIC 11 Contratos de Construcción, en la cual se contemplaba el “método de terminación del contrato”, la misma que permitía a las empresas, diferir el reconocimiento de los resultados obtenidos en la ejecución de un contrato de construcción hasta la culminación de estos, las mismas que no guardan concordancia con la actual normativa contable, entiéndase NIC 11 Contrato de Construcción cuya versión se encuentra vigente para los estados financieros que se preparen a partir de periodos que inicien el 01 de enero de 1995, en donde se aprecia el criterio de reconocimiento de ingresos y costos asociados a dicho ingresos en función al grado de realización del Contrato de Construcción, entiéndase terminación, teniéndose en cuenta en todo momento que los ingresos pueden ser estimados de manera confiable y se identifiquen los costos.
4. A lo antes expuesto, también se menciona la ventaja injustificada para las empresas constructoras y similares comprendidas por su acogimiento al inciso c) del artículo 63° de la LIR, respecto a los demás contribuyentes de otras actividades, quienes deben reconocer sus rentas en función a la aplicación general del devengo tributario expuesto en el artículo 57° de la LIR. (Exposición de motivos D.L. 1112, p.32,33,34)

Cabe mencionar que las empresas que se encuentren acogidas al inciso c) del artículo 63° de la LIR a partir del 01 de enero del 2013, seguirán aplicando la regulación sin modificatoria, respecto de rentas derivadas de la ejecución de los contratos de obras

iniciadas con anterioridad al 01 de enero de 2013, hasta la total terminación de las obras.

Es importante señalar, que la derogación de este inciso c) que estuvo vigente por casi dos décadas principalmente afecto a los proyectos de gran infraestructura como mineras, represas, carreteras, mega proyectos de transporte porque ya no podían diferir sus ingresos y les quedaba acogerse a cualquiera de los dos métodos: percibido o devengado, el problema es que la norma no está bien regulada para estos casos y un error en el cálculo del impuesto a la renta puede llevar a grandes contingencias tributarias tratándose de contratos millonarios, como lo explicaremos más adelante.

Actualmente, la imputación de rentas se determina bajo estos dos métodos contemplados en el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta:

Método del Percibido: Inciso a) de la LIR

Este método se rige por el criterio del percibido, es decir el efectivo recibido ya sea por el avance de la obra ejecutada o los adelantos recibidos que usualmente las constructoras pactan para financiar los materiales y recursos necesarios para iniciar la obra. En ese sentido, la LIR señala lo siguiente:

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.

Asimismo, el artículo 36° del Reglamento de la LIR precisa como se determina el porcentaje de ganancia bruta que "...es el resultado 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.”

En ese sentido y para explicar mejor, las empresas deberán hacer un seguimiento y llevar el control de sus ingresos y costos ejecutados según el grado de realización de

cada obra y los costos e ingresos que faltan por ejecutar, para ello deberán a menudo revisar el presupuesto de cada obra con el fin de actualizar el costo e ingresos por la parte ya ejecutada para que pueda realizarse correctamente el cálculo para la determinación del porcentaje de ganancia bruta; dado que el porcentaje determinado no necesariamente será el mismo que el del mes anterior ya que las obras por su misma naturaleza están expuestas a hechos futuros que pueden ser inciertos y que pueden alterar las estimaciones iniciales en la medida que la obra va avanzando.

Con respecto a los pagos a cuenta mensuales el artículo 36° del Reglamento de la LIR establece que se deben considerar como ingresos netos los importes cobrados en cada mes por avance de obra.

Método del Devengado: Inciso b) de la LIR

Este método a diferencia de la anterior toma en cuenta los importes cobrados y por cobrar por los trabajos ejecutados, rigiéndose bajo el principio del devengado, es decir, cuando se ha ganado el derecho a cobrar o ha nacido la obligación a cobrarlos. En ese sentido se señala lo siguiente:

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.

Para el caso de los pagos a cuenta mensuales el reglamento de la LIR ha establecido en el artículo 36° lo siguiente:

- b) En caso de acogerse al inciso b) del artículo 63° 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.

Cabe mencionar que para determinar los importes cobrados o por cobrar y los costos incurridos ambos respecto de los trabajos ejecutados en un ejercicio gravable, teniendo en cuenta que la Ley del Impuesto a la Renta no ha reglamentado el procedimiento para determinar lo mencionado y frente a una indefinición del concepto de devengado en la

Ley, la Administración Tributaria ha señalado en el Informe N° 184-2013-SUNAT/4B0000, de fecha 02 de diciembre de 2013, que la NIC 11 Contratos de Construcción es aplicable para determinar la renta gravada.

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.



CAPÍTULO IV: CONTEXTO CONTABLE Y TRIBUTARIO DE LA CONSTRUCCIÓN

4.1 Impacto financiero tras la derogación del inciso c)

A partir de la derogatoria del inciso c) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta a través del D.L. 1112 vigente a partir del 01 de enero de 2013 la mayoría de las empresas constructoras optaron por el método b) del devengado porque financieramente, era más conveniente pagar el impuesto sobre los ingresos devengados por los avances de obra que por los ingresos cobrados sea por avance de obra o adelantos, dado que en las negociaciones de los contratos se suele pactar sumas de dinero importantes como adelantos de obra para la compra de materiales e insumos, financiando el inicio del proyecto el que encarga la obra, estando los adelantos condicionados a regularizarse en las valorizaciones por las obras ya ejecutadas; por lo tanto, no resultaba conveniente pagar un impuesto que resultase mayor en los primeros años porque le restaba caja a la empresa más si se trataba de proyectos de gran envergadura como las obras de licitación pública en donde los adelantos por fuertes sumas de dinero es muy frecuente.

El cambio que tuvieron las empresas constructoras de pasar del método c) diferido al método b) devengado las impactó financieramente, dado que ya no podían diferir el pago de sus impuestos. Tras el cambio de la norma, las empresas incluyeron el costo del impuesto en el presupuesto necesitando un mayor financiamiento para ello debían apalancarse por un importe mayor para cubrir el costo del impuesto, lo que conlleva para el caso de obras de licitación pública cargar dicho costo al Estado y tratándose de obras privadas finalmente el impuesto lo termino pagando el consumidor. De hecho, el método C) dinamizaba la economía porque los impuestos se pagaban al final de la obra, asumiendo el impuesto la constructora, que era por supuesto como resultado de su ganancia bruta.

4.2 Uso incorrecto de las valorizaciones y problemas en su emisión

El problema que se suele presentar en el uso de las valorizaciones es que aquellas son usadas para determinar la renta bruta del ejercicio gravable. La mayoría de las empresas constructoras emite valorizaciones por las obras ejecutadas, las cuales son utilizadas para el cálculo de la renta bruta tomando como base el valor neto; pero la norma tributaria en el artículo 63° inciso b) que da las pautas para determinar la renta bruta anual no exige valorizaciones, ya que menciona:

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:

- 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

Lo que hace suponer es que se estaría haciendo el uso de las valorizaciones por la incorrecta aplicación del artículo 36° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en el inciso b) que es aplicable para los pagos a cuenta, el Reglamento no regula la determinación del Impuesto a la Renta Anual lo que hace es establecer la metodología para los pagos a cuenta mensuales y señala:

“Para el caso de los pagos a cuenta mensuales el reglamento de la LIR ha establecido en el artículo 36° lo siguiente:

- a) En caso de acogerse al inciso b) del artículo 63° 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. (el subrayado se ha agregado)

Aun cuando las empresas de construcción y similares estén obligadas a presentar valorizaciones esto no implica que la determinación de la renta anual sea calculada en base a estas, pero en la vida real la mayoría de las empresas constructoras y similares realizan esta práctica promovidos por situaciones tales que estas valorizaciones son presentadas como sustento para acreditar la fehaciencia de los ingresos imputados y

gastos incurridos en el ejercicio en futuros procesos de revisión por parte de la Administración Tributaria adoptando así un camino seguro para evitar acotaciones fiscales.

Por otro lado, un problema común en las valorizaciones es la oportunidad en que se emiten; muchas empresas constructoras y similares pactan en el contrato que la obra se puede realizar en varias valorizaciones y con plazos de entrega. El problema se origina, cuando una vez realizado el corte del periodo de la obra para hacer las valorizaciones según lo pactado estas pasan por un proceso de validación y aprobación por la parte que emite como por la parte que recibe la valorización y esto podría ocurrir en el mes siguiente o al año siguiente, fecha en que se emite el comprobante de pago para considerarlo en la Declaración Jurada mensual y anual. Este hecho, ha generado como consecuencia acotaciones por parte de la Administración Tributaria, que reclama que el ingreso facturado debe ser reconocido en el mes y año al que corresponda la valorización y no a la fecha de su emisión.

A continuación, resumimos un caso que fue llevado hasta el Tribunal Fiscal:

RTF N° 12944-8-2013 / 09.08.2013

La Administración Tributaria acota los ingresos devengados que no fueron contabilizados por valorizaciones de avances de obras realizadas en el ejercicio 2001 y que no debían considerarse en el ejercicio siguiente en que fue facturado y contabilizado.

El Tribunal Fiscal por su parte, señala que de acuerdo al contrato que suscribieron las partes se acordó que una vez terminada la obra el contribuyente solicite a su cliente hacer la inspección de la obra para su conformidad tomándose un plazo razonable para manifestar su satisfacción, siendo así se emitiría el acta de recepción de obra. Luego de la inspección el cliente observó la valorización en cuanto a la cantidad de materiales utilizados determinando un importe menor, la cual fue aprobada el 15 de enero de 2002, año en que se factura por dichos montos.

Finalmente, el Tribunal concluye, “Que, de lo expuesto se tiene que si bien en el caso de autos no existen objeciones a la parte de las obras que la recurrente entregó en el ejercicio 2001, la valorización de estas fue aceptada el 15 de enero de 2002, tal como se ha descrito anteriormente, por lo que es recién en dicho momento que se conocían confiablemente los importes a considerar, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.”

Como mencionamos anteriormente, las empresas constructoras frecuentemente pactan periodos de tiempo para hacer un corte y emitir valorizaciones por los avances de obra, por ejemplo, cada seis meses y la valorización debe ser aprobada a los 3 o 4 días contados a partir de la fecha de su emisión según contrato; en la vida real pueden presentarse contratiempos que conlleven a que la valorización no esté aprobada dentro del tiempo señalado en el contrato, por ejemplo cuando se inspecciona la obra para validarla, evaluación de los materiales utilizados, retraso en la llegada de los materiales importados o nacionales, condiciones de la obra que puedan impedir su inspección en el momento, accidentes personales o materiales, etc., a la fecha de la emisión las valorizaciones son facturadas. Ahora bien, la Administración Tributaria en los procesos de fiscalización no toma en cuenta estos sucesos porque no hay una prueba fehaciente del hecho y se acoge al cumplimiento del contrato de forma rígida en la relación causa efecto lo que lleva a las empresas a acotaciones fiscales por la temporalidad del hecho imponible. Frente a esta situación, la mayoría de las empresas constructoras han optado por el método A) el percibido para evitar multas millonarias aun cuando este método pueda resultar financieramente menos ventajoso que el método del devengo.

4.3 Indefinición del concepto de devengado en la Ley

La Administración Tributaria en diversos informes ha recurrido a la doctrina y a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) como lo mencionamos anteriormente para darle el alcance al término “devengado”, el cual no está normado en la ley. Por su parte, el Tribunal Fiscal se ha manifestado remitiéndose a la doctrina para determinar si un ingreso o gasto esta devengado para darle solución a los temas de controversia entre los Contribuyentes y la Administración Tributaria.

Entonces, se hace remisión al devengado de la doctrina al cual llamaremos devengado legal y al devengado contable que tiene su base en las NIC. Ahora bien, el devengado legal definido desde el punto de vista jurídico podemos citar a REIG que señala el:

ingreso devengado es, entonces, todo aquel sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina. (REIG, 1991, p.288)

Además, señala que para considerar un ingreso o gasto como devengado debe cumplir las siguientes características:

- Que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.
- Que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente.
- No requiere actual exigibilidad.

Por su parte, García Mullín (1978) señala que:

tratándose de gastos, el principio de lo devengado se aplica considerándoseles imputables (deducibles) cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se hayan pagado, ni sean exigibles. (p.46).

el sistema de lo devengado llevará a computar en el ejercicio que se hace la operación el total del precio, pues es en ese momento que surge el derecho de crédito del titular (Ibidem, pp. 46).

Por otro lado, para García Belsunce significa que: “un rédito devengado importa sólo una disponibilidad jurídica, pero no una disponibilidad económica o efectiva del ingreso (...)”.

En ese sentido, el devengado legal se entiende que ocurre cuando se obtiene el derecho legal a cobrar, aunque no se perciba el ingreso o cuando nace la obligación legal de pagar aun cuando la obligación no sea exigible. Ahora, si este entendimiento se compara con el devengado contable que tiene base en las Normas Internacionales de Contabilidad pues difiere en su significado, dado que la Norma Contable N° 18 “Ingresos de Actividades Ordinarias” que es la norma específica para el reconocimiento de ingresos e imputación de los gastos; en esta norma se establece el momento en el cual deben reconocerse los ingresos e imputarse los gastos; y menciona:

Los ingresos ordinarios se reconocerán sólo cuando sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la empresa. En algunos casos, esto puede no ser probable hasta que se reciba la contraprestación o hasta que desaparezca una determinada incertidumbre. [...] (MEF, 2013, p.5).

Entonces como vemos, según la NIC N° 18 en el subrayado, también puede reconocerse un ingreso en el momento que se perciba la contraprestación, dado que antes no se hizo

el reconocimiento del ingreso porque existía incertidumbre de que los beneficios económicos fluyeran a la empresa y esta incertidumbre desaparece solo cuando se percibe el ingreso; por lo tanto, el devengo está condicionado a ocurrir en el momento de recibir la contraprestación; a diferencia del devengado legal que no necesita que la contraprestación sea recibida basta con obtener el derecho legal a cobrar y que este no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente. Por lo tanto, a mi opinión el devengado legal es un concepto incompleto, el campo de aplicación de las NIC es mucho más amplio, por lo que la Ley del Impuesto a la Renta debería recoger su aplicación para determinar el momento del devengo.

Por su parte y en vista de que no hay una normativa que precise que se entiende por devengado para el sector de la construcción, la Administración Tributaria en su Informe N° 184-2013-SUNAT/4B0000, de fecha 02 de diciembre de 2013, ha manifestado que la NIC 11 Contratos de Construcción es aplicable para determinar la renta gravable en las empresas constructoras y similares que se acojan al artículo 63°, inciso b) de la Ley, como se mencionó anteriormente.

Este recogimiento de la NIC 11 ha sido a través de un Informe de la Administración Tributaria más no ha sido recogido jurídicamente por la Ley, mucho menos la Ley en el artículo 63° ha establecido el procedimiento para reconocer la renta gravada o establecer en qué momento se considera devengado el ingreso o los costos para las actividades de este sector económico.

El problema radica en la forma como se viene aplicando la NIC 11, dado que la Administración Tributaria al oficializar el uso de la NIC a través de un Informe el cual no tiene jerarquía o rango de ley ejecuta su cumplimiento de forma rígida, otorgándole en su aplicación un efecto jurídico el cual no tiene.

En la práctica, las empresas constructoras tienen que lidiar con diversos problemas propios de su naturaleza, problemas que aumentan con el crecimiento del sector, el auge de la construcción trajo consigo que emergieran empresas constructoras que en el camino aprendieron a mantenerse en el mercado y otras desaparecieron; asimismo, las instituciones no estaban preparadas para este cambio; tal es así, que muchas Municipalidades tienen normas muy antiguas y no toman en cuenta el crecimiento de la construcción, por ejemplo se puede observar que hay cuadras que tienen 2 ó 3 obras a la vez y las construcciones actuales requieren más concreto que

solo se pueden vaciar desde el exterior, es decir desde la avenida, a esto se suma el problema crítico del tráfico entrando en conflicto la constructora y el propietario con las personas que viven alrededor, hay obras que deberían tardar 6 meses y se extienden a más de un año debido a estos inconvenientes u otros. Ahora, utilizar técnicas para acelerar los procesos en construcción incrementa enormemente los costos; al acelerar la obra, el precio por hora-hombre se puede duplicar debido al pago por el incremento de los obreros, hay que tener en cuenta que los servicios contratados cuestan más en horarios no tradicionales. Además, el alquiler de maquinaria y equipos es bastante oneroso y la mayoría de empresas constructoras busca trabajar lo más eficiente y rápido posible para reducir costos. Otro problema, también está relacionado con la administración del propio contrato de construcción, presupuesto de los materiales usados, demoras en los suministros importados, cobertura de la demanda del servicio en los trabajos adicionales. En conclusión, la industria de la construcción tiene sus propias peculiaridades, la cual se caracteriza por la necesidad de especialización, capacitación y habilitación, el desplazamiento o la ubicación relativa y el tiempo de duración de las obras.

Por lo tanto, las autoridades deberían tomar en cuenta estas características que presenta el sector de la construcción y dentro de este contexto implementar la NIC 11 para que juegue un rol importante acompañado de las normas tributarias.

Se ha realizado entrevistas a los ingenieros y a los contadores responsables de los impuestos de estas empresas constructoras y se ha recogido muchas experiencias entre ellas las principales tenemos, por ejemplo:

1. En la aplicación de la NIC se debe probar y acreditar fehacientemente que ha habido un devengamiento, el cual debe estar respaldado por las valorizaciones de los avances de obras, contratos, presupuestos, en caso de que el presupuesto no esté acorde con las valorizaciones trae como consecuencia acotaciones por parte de la Sunat.

En la práctica, las empresas constructoras prefieren hacer valorizaciones por las obras ejecutadas para poder sustentar el devengamiento de los ingresos y gastos ante la Administración Tributaria, pero como lo habíamos mencionado anteriormente el artículo 63°, inciso b) que busca determinar la ganancia bruta para un ejercicio no obliga a presentar las valorizaciones; si bien es cierto, el Reglamento de la Ley en el artículo 36° inciso b) menciona las valorizaciones pero solo en el caso que las empresas

constructoras y similares lo requieran y es absolutamente para efectos de los pagos a cuenta mensuales.

2. Obra que se ganó por licitación pública: “El 09 de junio del 2014 hicimos toda una serie de compras para nuestra obra del pabellón A, en el transcurso del tiempo de la obra nos visita un ingeniero supervisor de la otra parte contratante y nos expresa: Señores en vista de que la otra empresa contratista no puede terminar el pabellón B porque no tiene la gente suficiente deseo que realicen el trabajo, la adenda al contrato y el presupuesto por el adicional del pabellón B se regularizarían en una semana, se trabajó 4 días y justo recibimos la visita de Sunat. En la fiscalización la Sunat nos acota las facturas por las compras de materiales destinados para el pabellón B que no estaban contemplados en el presupuesto, asumiendo que eran compras en exceso, por lo cual nos hicieron una inspección física sorpresiva, un inventario en la obra, a pesar de que los materiales se encontraban en la obra in situ la Sunat reparó el crédito fiscal del registro de compras por las facturas del pabellón B y también desconoció la deducción del gasto, señalando que a través del registro de compras no podíamos sustentar que dichas gastos eran para el pabellón B, obviamente porque el registro de compras no contiene la información sobre el centro de costo; sin embargo, en la contabilidad si se encontraban registradas con un centro de costos distinto destinado para el pabellón B, pero no fue prueba suficiente. En ese momento, no podemos contar con todos los elementos de defensa, no podemos sustentarlo, tendría que llamar al cliente para finiquitar la adenda del contrato, por su parte Sunat expresó que esa adenda carecería de valor puesto que se estaría elaborando después de la acotación. Actualmente, nuestro reclamo está en el Tribunal Fiscal a la espera de sentencia.

Una empresa constructora puede enfrentarse diariamente con diversos inconvenientes que hacen imposible que el contrato original se actualice con adendas en periodos de tiempo breves y como consecuencia el presupuesto inicial que no es más que una estimación en un momento dado varíe en sus cifras. Por esa razón, es que las constructoras pueden tomarse una semana o hasta un mes para concluir la actualización de sus contratos y presupuestos contemplando así todos los hechos fortuitos posteriores al contrato original, en ese ínterin es que la Administración Tributaria desconoce los hechos presumiéndose un ilícito, aplicando la NIC 11 a la letra, la cual en el párrafo 12 establece:

[...] La medición de los ingresos de actividades ordinarias procedentes del contrato estará afectada por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros. Las estimaciones necesitan, a menudo, ser revisadas a medida que tales hechos ocurren o se resuelven las incertidumbres. Por tanto, la cuantía de los ingresos de actividades ordinarias del contrato puede aumentar o disminuir de un periodo a otro. Por ejemplo: [...] (el subrayado se ha agregado)

(d) cuando un contrato de precio fijo supone una cantidad constante por unidad de obra, los ingresos de actividades ordinarias del contrato aumentan si el número de unidades de obra se modifica al alza.

Cabe precisar, que la NIC 11 tiene como objetivo prescribir el tratamiento contable de los ingresos y los costos relacionados. Es decir, está orientado de acuerdo al Marco Conceptual para la presentación razonable de los Estados Financieros; por lo tanto, no debería ser usado como herramienta para cuestionar las operaciones o presumir evasión tributaria si la operación no cumple a la letra con las variables y el proceso normado en la NIC; hay otros mecanismos que la Administración Tributaria puede adoptar para determinar si ha habido la intención de evadir impuestos y no exclusivamente por la aplicación de la NIC 11, otorgándole así, un efecto jurídico que no le corresponde.

La NIC 11 en el párrafo 29 señala con respecto al presupuesto y su actualización lo siguiente:

[...] Normalmente, es también necesario para la entidad disponer de un sistema presupuestario financiero y un sistema de información que sean efectivos. La entidad revisa y, si es necesario, corrige las estimaciones de los ingresos de actividades ordinarias y costos del contrato, a medida que éste se va ejecutando. La necesidad de que tales revisiones se lleven a cabo no indica necesariamente que el desenlace del contrato no pueda estimarse fiablemente.

Lo que sucede en el mercado peruano es que estos hechos inesperados son muy frecuentes a comparación con otros países como Estados Unidos o Europa que está más controlado, tienen regulaciones más sofisticadas que hace que las empresas se comporten dentro de un ordenamiento jurídico; tal es así, que la NIC 11 se ajusta más a estos contextos.

3. (Entrevista al Contador de MPK): “Hace poco en Adex, la empresa constructora MPK construyó toda la parte eléctrica, costó 9 millones, era una obra que debía terminarse en dos años, en el primer año según el presupuesto se debía haber

avanzado hasta el punto 10, pero no se avanzó hasta ese punto porque dentro de los suministros que se necesitaba habían suministros importados y no llegaban y se retrasó, no nos pusieron penalidades porque se sustentó el atraso. La Sunat no aceptó la justificación y nos expresó que el contrato estipulaba que la obra debía terminarse en dos años y que cada seis meses debía emitirse una valorización por avance de obra que debía ser aprobada a los 3 ó 4 días posterior; por lo tanto, la Sunat señalaba que debía haberse pagado el impuesto a la renta tomando en cuenta los plazos del contrato. Lo que en la realidad no sucedió, debido al atraso la obra se terminó en dos años y medio corriéndose la fecha de emisión de las valorizaciones y por ende el pago del impuesto. Ante esto, y en vista de no tener una buena defensa dejamos el método b) y nos inclinamos por el método a) del percibido.”

En este caso, lo que se cuestiona es que para la Administración Tributaria el contrato suele aplicarse como una sentencia de muerte amparándose que la Ley menciona contrato, presupuesto y valorizaciones; pero el contrato puede sufrir alteraciones debido a sucesos posteriores no previstos, lo más importante es que tampoco la Ley regula el procedimiento en estos casos, por su parte la NIC 11 si lo contempla, pero no ha sido recogida en la ley, pero como expresamos anteriormente en la realidad la NIC no sucede a la letra; por lo tanto, hay limitaciones para ejecutar su cumplimiento. Financieramente el cumplimiento es posible dado que los Estados Financieros se presentan mensualmente y al término del año, otorgándole un tiempo para que las constructoras terminen de regularizar esas situaciones, pero para efectos tributarios la realidad es muy distinta.

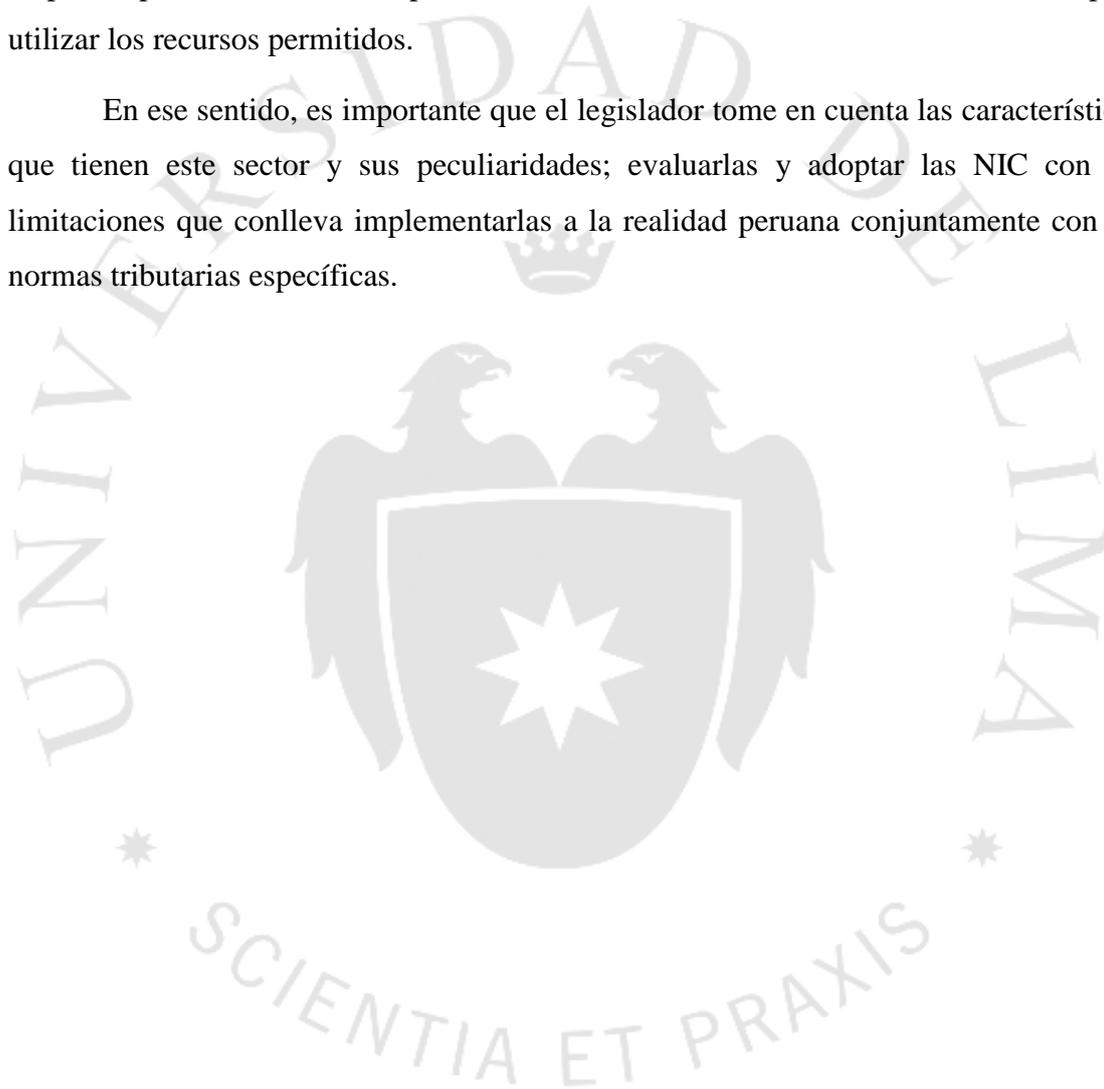
4. Contador de una empresa constructora: “Yo Constructor tratándose de trabajos adicionales no le puedo decir a mi cliente que no puedo hacerle el trabajo si primeramente no hago el presupuesto, o hasta que no esté listo la adenda no puedo empezar, imposible se me va el cliente, en la práctica no es así, yo acepto el trabajo y luego voy a regularizar con la adenda y lo voy agregar a mi presupuesto. Nosotros como contadores somos un órgano de apoyo no podemos frenar a la parte funcional de la empresa, entonces tenemos claro por dónde seguir para evitar problemas con la Sunat”.

Al respecto, la Cámara Peruana de la Construcción (CAPECO) ha manifestado que la Administración Tributaria en los procesos de fiscalización pide sustentos de

gastos “absolutamente exagerado, formalista al extremo”, y las constructoras conviven con acotaciones multimillonarias.

Asimismo, señala que cuando una empresa incurre en una supuesta infracción de declarar mal algún monto de ingresos, por ejemplo, S/. 5 mil, la Sunat le quita todo el saldo de la cuenta de detracciones que puede ser S/. 100 mil o S/. 300 mil, además que el saldo de la cuenta ingresa a la recaudación del tesoro público, lo cual afecta a las empresas pues eventualmente podrían haber solicitado la liberación de la cuenta para utilizar los recursos permitidos.

En ese sentido, es importante que el legislador tome en cuenta las características que tienen este sector y sus peculiaridades; evaluarlas y adoptar las NIC con las limitaciones que conlleva implementarlas a la realidad peruana conjuntamente con las normas tributarias específicas.



CONCLUSIONES

- El Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria hacen referencia a las Normas Internacionales de Contabilidad y a la doctrina para definir el término devengado desde hace mucho tiempo atrás sin que hasta hoy pueda ser recogido en la ley del Impuesto a la Renta.
- La NIC N° 11 Contratos de Construcción rige para las empresas constructoras acogidas al inciso b) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, la cual no ha sido recogida por la ley; sin embargo en la praxis se le otorga un efecto jurídico por parte de la Administración Tributaria.
- Existe una excepción al criterio de lo devengado con respecto al inciso b) del artículo 36° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la cual menciona a las valorizaciones como base para la imputación de rentas, mas no al devengado.
- Tras la derogación del método de diferimiento de ingresos las empresas constructoras se afectaron financieramente dado que ya no podían diferir el pago de sus impuestos hasta el término de la obra, sino que debían pagar cada año.
- Tras la derogación del método de diferimiento de ingresos las empresas constructoras a partir de enero de 2013 optaron por el método del devengado porque financieramente era más conveniente.
- Actualmente las constructoras han migrado al método b) del percibido, aun cuando este método no sea conveniente financieramente, les resulta más seguro para evitar multas millonarias; dado que el método b) del devengado no tiene establecido el procedimiento al cual puedan acogerse para el devengamiento de los ingresos e imputación de los gastos; por lo tanto, se rige para la Administración Tributaria bajo la NIC N° 11 Contratos de Construcción lo cual no es funcional en algunos pero importantes aspectos.

RECOMENDACIONES

A continuación detallaremos las recomendaciones:

- El legislador debe incorporar a la Ley del Impuesto a la Renta una definición del concepto de devengado para que las empresas puedan acogerse de forma unificada para evitar controversias entre los Contribuyentes y la Administración Tributaria.
- Para el caso del método del inciso b) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, el legislador debería recoger la NIC N° 11 Contratos de Construcción con las limitaciones que con llevaría aplicarlas a la realidad peruana haciendo un trabajo en conjunto con las normas tributarias para cubrir aspectos particulares y propios del mercado de la construcción en el Perú.
- Debe evaluarse el regreso del método de diferimiento de ingresos considerando que el sector de la construcción necesita ser impulsado nuevamente a efectos de promover la inversión y contrarrestar la desaceleración de la economía.

REFERENCIAS

CARTA N.º 086-2013-SUNAT/200000, 24 de mayo de 2013.

Durán, L. & Mejía, M. (2013). Impuesto a la Renta (Octava Edición). Lima: AELE.

El Peruano (2012). Exposición de Motivos D.L. 1112.

García Mullín (1980). Impuesto sobre la renta: teoría y técnica del impuesto. Santo Domingo, R.D. : República Dominicana, Secretaria de Estado de Finanzas, Instituto de Capacitación Tributaria.

Informe N° 088-2012-SUNAT/4B0000, 20 de setiembre de 2012

Informe N° 135-2012-SUNAT/4B0000, 20 de diciembre de 2012

Informe N° 174-2013-SUNAT/4B0000, 20 de noviembre de 2013

Informe N° 184-2013-SUNAT/4B0000, 02 de diciembre de 2013

Ministerio de Economía y Finanzas (2013) Normas Internacionales de Contabilidad Oficializadas versión 2013

Reig, Enrique, “El impuesto a los réditos”, pág. 288.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 02812-2-2006

Resolución del Tribunal Fiscal N° 102-5-2009

Resolución del Tribunal Fiscal N° 12944-8-2013.

BIBLIOGRAFÍA

Centro de Estudios Tributarios, USMP, Facultad de Derecho, “Determinación del Devengado en la Ley del Impuesto a la Renta”, Michael Zavaleta A., feb.2008

El Peruano (2012). Normas Legales, Decreto Legislativo 1112. Lima, año XXIX – N° 11900.

Ministerio de Economía y Finanzas (2014) Normas Internacionales de Contabilidad Oficializadas versión 2014

https://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=3348&Itemid=101379&lang=es

Duran, L & Mejía, M. (2011, Mayo). Las NIIF y la interpretación de las normas tributarias por SUNAT. Revista Enfoque Contable de Análisis Tributario.

Fuente Capeco, Cuadro 3.1, PBI Global y PBI de la Construcción, 2010-2014

Fuente BCR (2004-2014) INEI 2015, Cuadro 3.2 Panorama de la Construcción en el Perú.