

Temas tributarios que se deben considerar en los contratos de construcción

Autor:

Mag. CPC. Mario Chávez Florez

Gerente Senior de Tax Audit en PricewaterhouseCoopers (PwC)

MBA por ESADE (España) en colaboración con la Universidad del Pacífico

Magíster en Tributación y Política Fiscal por la Universidad de Lima

Especialista en IFRS por la Universidad del Pacífico

Contador Público por la Universidad Ricardo Palma

Docente de Tributación Contable I de la facultad de Ciencias Contables de la Pontificia Universidad Católica del Perú.



El sector construcción ha tenido un gran impulso en los últimos años. Se han creado muchas empresas dedicadas a este rubro, algunas de corta vida, pero en todas ellas el tema tributario amerita un especial cuidado, debido al tratamiento diferenciado que nuestra legislación –tanto la Ley del Impuesto a la Renta (IR) como la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV)– ha definido.

Nuestros legisladores han optado por regular, de manera diferente, el tratamiento tributario de este tipo de servicios. En este artículo, vamos a tratar de comentar los principales aspectos tributarios que deben tomar en consideración las empresas dedicadas a este rubro al momento de la determinación de sus obligaciones tributarias. Para ello, se considerará las últimas modificaciones tributarias vigentes a partir del ejercicio fiscal 2013.

Impuesto a la Renta (IR):

Mediante el Decreto Legislativo 1112, publicado el 29 de junio de 2012 y vigente hasta el 1 de enero de 2013, se modificó una serie de artículos de la Ley del IR. Una de las principales modificaciones en la legislación –vinculada con el sector construcción– fue la derogatoria del régimen de diferimiento para las empresas que ejecuten contratos de obra. Este régimen consistía en que las empresas cuyo contrato de construcción tenía un plazo no mayor a tres años podrían –de acuerdo con lo señalado en el inciso c) del artículo 63º de la Ley del IR– diferir sus resultados de obra hasta la culminación de la misma. En caso la obra termine en un plazo mayor a tres años, la utilidad debía ser determinada conforme a la liquidación del avance de obra por los tres años. Con este diferimiento, las empresas tenían un beneficio financiero, producto del diferimiento del impuesto que sería pagado recién en el ejercicio que se culmine la obra o al término del tercer año para las obras con un plazo mayor a tres períodos.

Según lo señalado en la exposición de motivos, este régimen de diferimiento ocasiona un costo para el Estado al dificultar la labor de fiscalización. Ello se debe a que cuando se fiscaliza el ejercicio en el que se culminan las obras, se tiene que revisar ingresos, costos y gastos de hasta tres ejercicios juntos. Además, señala que existe el riesgo de que las empresas que apliquen este régimen de diferimiento incumplan con el pago del impuesto, pues existe la posibilidad de que, después de la fecha de culminación de la obra, desaparezcan o adquieran la condición de no habidas.

De otro lado, señala que la existencia del método de diferimiento en la norma tributaria se justificaba en el contexto de inestabilidad económica y variación de los precios, que se vivió entre la década de los 80 y 90. Sin embargo, esta situación al día de hoy es completamente diferente. Por ello, se concluye que este método de diferimiento constituía una ventaja injustificada para las empresas constructoras o similares que ejecuten contratos de construcción respecto de los contribuyentes que desarrollan otro tipo de actividades. Debido a esto, se procedió a su derogación, conforme con lo señalado en el Decreto Legislativo 1112.

Sin embargo, este régimen de diferimiento se mantiene vigente para las obras iniciadas con anterioridad al 31 de diciembre de 2012, y cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio. En ese sentido, es de suma importancia definir cuándo se da el inicio de una obra. Para ello, podemos revisar el informe 149-2007-SUNAT, en el cual se señala que una obra comienza cuando se empieza a dar cumplimiento a las prestaciones del contratista, establecidas en el contrato. Entonces, se puede establecer que lo que se establezca en dicho contrato siempre resultará relevante.

Para las obras iniciadas en el ejercicio 2013, la norma vigente establece, en su artículo N° 63, 2 métodos para el reconocimiento de los resultados de obra:

- (a) asignando a cada ejercicio la renta bruta que resulte de la aplicación de los importes cobrados el porcentaje de ganancia de la obra
- (b) asignando a cada ejercicio la renta bruta que resulta de la deducción del importe cobrado o por cobrar por los trabajos ejecutados durante el ejercicio comercial, los costos correspondientes a tales trabajos.

Cabe señalar que ambos métodos son estimaciones, puesto que el artículo N° 63 de la Ley del IR señala que la diferencia entre la renta bruta real y la establecida mediante estos métodos, se imputará al ejercicio gravable en el que se concluya la obra. Asimismo, debe tenerse en cuenta que el método que se adopte deberá aplicarse uniformemente a todas las obras que ejecute la empresa.

Respecto a la aplicación de los métodos para el reconocimiento de los resultados para obras iniciadas a partir del año 2013, debemos hacernos las siguientes preguntas: ¿En qué consiste el método b)? ¿Se debe considerar las sumas pactadas en el contrato por los trabajos realizados o se debe aplicar la metodología del POC (Percentage of Completion) establecida en la NIC 11?

En principio, debemos señalar que los anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, necesariamente, la proporción

del trabajo ejecutado hasta la fecha. Por su lado, la NIC 11 señala que el estado de realización de un contrato puede determinarse de muchas formas. La entidad suele utilizar el método que mida con mayor confiabilidad el trabajo ejecutado. Dependiendo de la naturaleza del contrato, los métodos pueden tener en cuenta: (i) la proporción de los costos incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha, en relación con costos totales estimados para el contrato; (ii) el examen del trabajo ejecutado; o (iii) la proporción física ejecutada del contrato total. Estos métodos aplican el criterio de grado de avance (terminación) o de costo incurrido.

Entendemos que el método de reconocimiento previsto por el inciso b) del artículo N° 63 de la Ley del IR corresponde con el criterio de lo devengado, tal como ha sido reconocido en diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal. Ejemplo de ello es la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N° 01652-5-2004, que entre otros establece que, al no haber una definición de este criterio en nuestra legislación tributaria, debemos recurrir a las normas contables. Las últimas serán las que prevén una explicación y tratamiento general de dicho concepto en su Marco Conceptual y en la NIC 1. Asimismo, brindan una acotación dirigida especialmente a los contratos de construcción en la NIC 11, cuya aplicación en el marco de las normas tributarias relacionadas con la determinación de los resultados de los contratos de construcción ha sido validada por el Tribunal Fiscal, como por ejemplo en la RTF señalada anteriormente.

Siguiendo el mismo razonamiento, encontramos la RTF N° 021953-10-2011, en la que el Tribunal Fiscal –en un caso referido a una empresa de construcción que emite valorizaciones– toma como base de análisis el criterio de lo devengado, así como la NIC 11. En efecto, en dicha resolución, al hacer referencia a la frase “cobrado o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra” (Tribunal Fiscal, 2011), el Tribunal Fiscal ha señalado expresamente que se deben considerar los importes devengados.

La validez de la metodología antes mencionada, también, se encuentra sustentada en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1112, norma que, con fecha 29 de junio de 2012, y con vigencia desde el 1 de enero de 2013, modificó el artículo N° 63 de la ley del IR, y en la que se indica lo siguiente:

El tratamiento que la NIC 11 dispensa a los ingresos de actividades ordinarias y gastos con referencia al grado de realización del contrato es denominado método de porcentaje de terminación. Bajo este método, los ingresos de actividades ordinarias del contrato se reconocen como tales, en el resultado del periodo, a lo largo de los periodos contables en los que se lleve a cabo la ejecución del contrato. (Despacho presidencial 2012)

Para tal efecto y de acuerdo con la NIC 11 –que regula el devengo para propósitos de los contratos de construcción–, dicha frase se refiere a las labores efectivamente llevadas a cabo respecto de todo el contrato de obra (y que se relacionan con los costos efectivamente incurridos). Por el contrario, no responde a meros desembolsos fijados contractualmente, lo que no se corresponde con dicho criterio.

Es claro, entonces, que el inciso b) del artículo N° 63 de la ley del IR busca identificar cuánto es lo que corresponde reconocer como ingreso al constructor en función del porcentaje de la obra total que ya ha ejecutado. En otras palabras, dicho inciso tiene como objetivo que el constructor determine el porcentaje de su presupuesto de obra que ha sido efectivamente incurrido. Luego aplicará ese mismo porcentaje al total de la retribución pactada o, lo que es lo mismo, aplicará la metodología del POC en cumplimiento del principio de lo devengado.

De acuerdo con lo mencionado en el párrafo anterior, en virtud del método establecido por la NIC 11, corresponde reconocerse los ingresos en cumplimiento con lo devengado. De este modo, los resultados a reconocerse en el período, determinados en función a los costos ejecutados, podrían no corresponder con el monto efectivamente facturado, que podría ser mayor o menor.

Impuesto General a las ventas (IGV):

Respecto al IGV, el tema está más claro. Si, por ejemplo, hablamos del nacimiento de la obligación tributaria, este ocurre en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo con lo que establezca el reglamento o en la fecha de percepción del ingreso. Ello es independiente de si este es total o parcial o por valorizaciones periódicas, lo que ocurra primero.

Asimismo, respecto al aspecto espacial del impuesto, solo se encuentran gravados con el impuesto los contratos de construcción que se ejecuten en el territorio nacional. Ello se aplicará cualquiera sea su denominación, sujeto que lo realice, lugar de celebración del contrato o de percepción de los ingresos.

Un cambio que se va a dar por estos días es que la deducción de 5% para contratos de construcción a partir de noviembre del 2013, será de 4%, conforme a lo señalado en la Resolución de Superintendencia N° 265-2013/SUNAT. Dicha resolución entrará en vigencia el 1 de noviembre y será aplicable a las operaciones cuya obligación por IGV nazca a partir de esa fecha.

Bibliografía

- Congreso de la República (2012). Decreto Legislativo 1112. Lima, 29 de junio de 2012.
- Congreso de la República (2004). Ley del Impuesto a la Renta. Lima, 8 de diciembre de 2004.
- Congreso de la República (1999). Ley del Impuesto General a las Ventas. Lima, 15 de abril de 1999.
- Tribunal Fiscal (2004). Resolución del Tribunal Fiscal N° 01652-5-2004. Lima, 19 de marzo de 2004.
- Tribunal Fiscal (2011). Resolución del Tribunal Fiscal N° 021953-10-2011. Lima, 28 de diciembre de 2011.
- Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (2013). Resolución de Superintendencia N° 265-2013/SUNAT. Lima, 28 de agosto de 2013.