

IMPUESTO A LA RENTA EN LOS CONTRATOS QUE INVOLUCRAN LA VENTA, MONTAJE E INSTALACION DE BIENES

Alex Morris Guerinoni*

La gran variedad de actos y contratos que hoy en día se celebran, entre los que se encuentran algunos que no cuentan con una regulación determinada, origina muchas veces dificultades al momento de establecer el tratamiento tributario aplicable. La tarea puede complicarse si en un único contrato se incluyen prestaciones de naturaleza diferente y si, además, dichas prestaciones están sujetas a distintas normas fiscales o, simplemente, respecto de ellas no existe una regla especial.

La dificultad se agrava aun más cuando tales contratos son imprecisos en cuanto a sus definiciones y redacción o cuando, simplemente, los mismos se denominan en forma equivocada. Frecuentemente se confunde el contrato de obra con el de locación de servicios e, incluso a éstos en algunas oportunidades se les denomina contratos de suministro. Pese a que la denominación utilizada no será determinante para establecer la naturaleza de los contratos, pues éstos deben ser definidos atendiendo a la regulación de los intereses que constituye su objeto, una calificación errónea de los mismos puede originar que se aplique un tratamiento tributario distinto del previsto por el ordenamiento legal.

En esta oportunidad nos vamos a ocupar de los denominados **Contratos EPC** (*Engineering, Procurement and Construction*), que bajo la modalidad llave en mano¹ comprenden en un solo contrato la venta de equipos y maquinaria, su montaje e instalación hasta su puesta en funcionamiento (en adelante los denominaremos para facilitar la lectura de estos

Los contratos denominados EPC, es decir, los contratos que, en palabras del autor, "bajo la modalidad "llave en mano" comprenden en un solo contrato la venta de equipos y maquinaria, su montaje e instalación hasta su puesta en funcionamiento" no sólo son atípicos, sino que comprenden una serie de prestaciones muy diferentes entre sí en cuanto a su naturaleza jurídica y, como natural consecuencia de ello, en cuanto a su tratamiento por nuestro sistema tributario.

Determinar, pues, la calificación jurídica realmente pertinente a estos contratos y, consiguientemente, el tratamiento fiscal que les corresponde como tales (ya no el de cada una de las prestaciones involucradas), es una ardua tarea a la que el autor se dedica en el presente artículo.

* Abogado.

¹ Llave en mano: Encontramos la definición de llave en mano, para efectos de obras públicas, en el Diccionario de la Administración Pública del doctor Gustavo Bacacorso. Tomo II. p. 582. Grijley. "Sistema por el cual el postor oferta en conjunto, la construcción, el equipamiento y montaje hasta la puesta en servicio de una determinada obra, pudiendo incluir, además, los estudios de arquitectura e ingeniería del proyecto, así como su financiamiento". Dicha definición proviene del Decreto Supremo 034-80-VC, sobre el RULCOP.

comentarios como contratos EPC). Con frecuencia observamos que tanto los contribuyentes como la Administración Tributaria tropiezan con dificultades al momento de definir el régimen fiscal al que deberán someterse estos contratos, sobre todo si los mismos se ejecutan en más de un ejercicio gravable, como usualmente ocurre. La tarea es aun más complicada si los referidos contratos se celebran a suma alzada², sin que exista un precio individualizado por cada una de las prestaciones comprendidas en el mismo, lo que impediría determinar en forma separada la ganancia bruta que correspondería a cada una de ellas.

Normalmente, los contratos EPC están relacionados con maquinaria y equipo cuyo armado o montaje exige una importante inversión (centrales de energía eléctrica, transformadores, ascensores, equipos de refrigeración, entre otros) y que por sus propias características requieren para su instalación de la participación activa del fabricante o vendedor del bien quien con ello garantizará su buen funcionamiento. Por eso, muchos consideran que este tipo de contrato se asemeja principalmente al de obra. ¿Pero estamos realmente ante un contrato de obra? si ello es así ¿quien ejecuta las prestaciones puede ser calificado como constructor? o acaso, para definir el tipo de contrato ante el cual estamos habrá que efectuar un análisis mucho más profundo que nos permita establecer la verdadera naturaleza del mismo.

NATURALEZA DEL CONTRATO

Para determinar la naturaleza del contrato debe establecerse cuál es su objeto y el contenido de sus obligaciones. Con ello podrá atribuírsele tipicidad legal. Según el doctor Manuel de la Puente, "El contrato típico puede ser definido como aquel contrato que tiene una regulación legal propia que lo identifica de los demás"³.

El contrato bajo análisis involucra diversas prestaciones a través de las cuales se puede apreciar su objeto. Tales prestaciones consisten, principalmente, en:

1. De parte del vendedor o contratista, la entrega y transferencia de propiedad de los bienes, su instalación y puesta en funcionamiento; y,

2. De parte del cliente, el pago de una suma dineraria en calidad de contraprestación.

Adicionalmente, también se incluyen dentro del contrato EPC otras prestaciones (tales como las de mantenimiento de los equipos, las obras conexas para su instalación), las cuales siendo accesorias no serán determinantes para definir su naturaleza.

Una característica del contrato EPC es que el bien o equipo a ser instalado y entregado no existe como tal al momento de la celebración del convenio sino que parte de la prestación del vendedor consiste en su armado o montaje.

Ahora bien, teniendo en cuenta que las prestaciones principales de estos contratos suponen la combinación de obligaciones de prestar servicios y de transferir la propiedad sobre determinados bienes a cambio de una retribución, consideramos que tales prestaciones podrían definir dos tipos contractuales distintos: (i) el contrato de compraventa de bien futuro y (ii) el contrato de obra.

A partir de esta tipificación inicial podrá determinarse su naturaleza y, por ende, el régimen tributario que resultará aplicable.

DISTINCIÓN ENTRE EL CONTRATO DE OBRA Y EL DE COMPRAVENTA DE BIEN FUTURO

El artículo 1771 del Código Civil establece que por el contrato de obra el contratista se obliga a hacer una obra determinada y el comitente a pagarle una retribución. Es consecuencia natural del contrato que el comitente adquiera la propiedad de la obra que es materia del mismo y que no existe al momento de su celebración.

La fabricación de bienes por encargo suele ser acordada a través de contratos de obra, en el que el comitente instruye al contratista sobre las características que desea que tenga el bien a ser elaborado.

Evidentemente, las prestaciones adicionales de instalación y funcionamiento resultan totalmente coherentes como parte de las obligaciones regulares de un contrato de obra.

² Suma alzada o ajuste alzado: En el Manual de Contratos del Tradadista Guillermo A. Borda. p. 525. Perrot, Buenos Aires, se efectúa la siguiente definición: "La obra se contrata por ajuste alzado cuando las partes establecen desde el comienzo un precio fijo e invariable. Las modificaciones en el precio de los materiales o de la mano de obra, benefician o perjudican al contratista y no alteran el precio. A veces el propietario se compromete a reconocer ciertas alteraciones en el precio, dentro de límites topes; es lo que se llama ajuste alzado relativo, por oposición al común o absoluto en el que no hay variación de ninguna naturaleza.

Artículo 1776 del Código Civil Peruano: "El obligado a hacer una obra por ajuste alzado tiene derecho a compensación por las variaciones convenidas por escrito con el comitente, siempre que signifiquen mayor trabajo o aumento en el costo de la obra. El comitente, a su vez, tiene derecho al ajuste compensatorio en caso de que dichas variaciones signifiquen mayor trabajo o disminución en el costo de la obra".

³ DE LA PUENTE Y LAVALLE, Manuel: "El contrato en general". Tomo III. Fondo Editorial de la PUCP. Lima, 1991. p. 200.

Sin embargo, la discusión se origina cuando el contratista además de comprometer la realización del trabajo proporciona los principales materiales con los que el bien será elaborado. Muchos sostienen que en este caso estaríamos frente a un contrato de compraventa –específicamente sobre bien futuro- teniendo en cuenta que el objeto principal del contrato será la transferencia de la propiedad de una cosa.

Nuestra ley permite y regula la compraventa de bienes futuros. Es así que el artículo 1534 del Código Civil establece que en la venta de un bien que ambas partes saben que es futuro, el contrato está sujeto a la condición suspensiva de que el bien llegue a tener existencia. Cabe señalar que son bienes futuros aquellas cosas que no tienen existencia real al momento de contratar sobre ellas.

La dificultad que existe en diferenciar la compraventa sobre bien futuro del contrato de obra ha sido advertida y debatida desde hace tiempo por la doctrina. Incluso, algunos apoyan la tesis de la existencia de un contrato mixto de obra y de compraventa, en el que sería necesario aplicar, en forma armónica, las regulaciones de ambos siempre en función del fin que han perseguido las partes.

Se sostiene que la discusión no tendría sentido si es que la calificación entre uno y otro contrato dependiera exclusivamente de la persona –comitente o contratista- que suministrará los materiales. Así, si el que suministra los materiales es el comitente, estaríamos frente a un contrato de obra. En cambio, si el contratista, además de comprometer su trabajo, debe proporcionar los materiales o insumos para fabricar el bien, se estaría ante un contrato de compraventa. Lo deseable sería resolver la controversia a este nivel. Sin embargo, ello no es posible por cuanto las legislaciones de muchos países, incluyendo la nuestra, permiten que los materiales para la ejecución de la obra puedan ser proporcionados por el contratista⁴.

Los tratadistas Luis Diez-Picazo y Antonio Gullón en la obra *Sistema de Derecho Civil* señalan que ante todo se impone la interpretación de la voluntad de las partes contratantes. Así, ellos expresan que:

“Si han dado especial importancia al proceso productivo de la cosa, al trabajo a realizar, sobre la materia

objeto de aquel proceso, no hay duda de que será la de contrato de obra la calificación más adecuada. Cuando se busca la capacidad o la habilidad de un artífice será absurdo pretender que el comitente se ha dirigido a él con el fin de adquirir unos materiales simplemente⁵.”

Más adelante se señala que para efectuar una calificación adecuada, la observación de la naturaleza del objeto es importante pues sólo de esta manera podrá establecerse la verdadera intención de los contratantes. Así, “en el contrato celebrado para la elaboración o construcción de una cosa fungible pierde el proceso productivo importancia frente a la obligación de entrega, a la prestación de dar, como sucede cuando se trata de cosas fungibles producidas de forma periódica y profesionalmente por quien las construye o elabora⁶”. Citan como ejemplo la compra de un coche que el vendedor fabrica en serie, pero que en aquel momento no tiene en existencia y que tendrá que ser ensamblado. En este supuesto estaríamos frente a un contrato de compraventa.

En cambio, se estará ante un contrato de obra cuando la prestación de hacer para conseguir un resultado es más relevante que la prestación de dar, elemento esencial de la compraventa. Por ejemplo, la construcción de un auto de carrera con un diseño especial o el traje que se encarga al sastre con tela que el cliente elige en su sastrería.

Por su parte el jurista argentino Spota señala que:

“La locación de obra se traduce en un hacer, como decían los romanos, en una *necessitas faciendi*, necesidad de hacer. En cambio, la compraventa se traduce en un *dare*, en una obligación de dar. No le interesa al adquirente cómo se hizo la cosa, sino que le transmita la propiedad (o copropiedad) sobre la cosa. En la locación de obra le interesa cómo se alcanza ese resultado, es decir, si éste ofrece todas las características que quisieron los contratantes”⁷.

Para este autor el contrato de obra existe cuando al adquirente le interesa el proceso de fabricación o elaboración del bien; se estará ante un contrato de compraventa de cosa futura “cuando el comprador tiene plena confianza que el proceso interno de

⁴ Artículo 1773 del Código Civil Peruano: “Los materiales necesarios para la ejecución de la obra deben ser proporcionados por el comitente, salvo costumbre o pacto distinto”.

⁵ DIEZ-PICAZO Luis y Antonio GULLÓN. “Sistema de Derecho Civil”. Vol. II. Séptima Edición. Tecnos. p. 434.

⁶ Ibid.

⁷ SPOTA, Alberto G.: “Instituciones de Derecho Civil Contratos”. Vol. IV. Depalma. Buenos Aires. 1986. p. 25.

fabricación va a redundar en la calidad que a él le interesaba sobre la cosa"⁸.

Mario Castillo Freyre, citado por el doctor Manuel de la Puente señala que:

"... será fundamental que el comitente tenga especial interés en el proceso interno de elaboración del bien por parte del contratista para que el contrato sea considerado como uno de obra y no como una compraventa de bien futuro"⁹.

Por su parte el doctor de la Puente sostiene que:

"La clave para distinguir entre el contrato de compraventa de bien futuro y el contrato de obra, es conjugar criterios de tal modo que el juez deberá ponderar el interés del comitente en el proceso de elaboración del bien, la relación que guarden entre sí la importancia del trabajo y el valor de la obra y la medida en que el contratista elabore o transforme la materia, para determinar, a su juicio, la naturaleza del contrato." Manuel de la Puente¹⁰.

Como se aprecia, el criterio mayoritario para distinguir entre ambos contratos es el interés y participación del comitente en la fabricación de la cosa. Si existe ese interés y queda expresado en el contrato, éste será uno de obra. Estipulaciones que versen sobre fórmulas, composición o procedimientos que deben seguirse para fabricar determinados bienes son propias de un contrato de obra; así también, las facultades de supervisar el proceso de elaboración o de modificar los procedimientos establecidos.

Sin embargo, no debe confundirse ese interés del comitente en la fabricación de la obra con la posibilidad de fijar las características que deberá cumplir el bien a ser entregado. Esta posibilidad es consustancial tanto a un contrato de compraventa como a uno de obra.

De otro lado, las obligaciones de instalar y poner en funcionamiento los bienes transferidos también son perfectamente congruentes con los de compraventa respecto de bienes que por sus especiales características o complejidad, requieren de estas prestaciones adicionales para que resulten útiles para el comprador. Sin embargo, la presencia de estas prestaciones, en la medida en que sean accesorias, no debería significar un factor que desvirtúe la verdadera y principal naturaleza del contrato; es decir, la de un contrato de compraventa.

En resumen, la calificación del contrato como de obra o como compraventa dependerá de la mayor importancia que tengan en el mismo los elementos que son inherentes a estos contratos. Será necesario apreciar si el interés del adquirente está en torno al proceso de producción del bien o si este elemento es irrelevante en el contrato y, por lo tanto, la atención del comitente o comprador está principalmente dirigida a la adquisición del bien, sin importarle el procedimiento seguido para su elaboración.

En atención de lo expuesto, nosotros nos inclinamos por calificar el contrato EPC como uno de compraventa sobre bien futuro. En el contrato EPC la obligación principal del **vendedor** se perfecciona con la entrega de los bienes y su consecuente transferencia en propiedad al cliente, a cambio del pago de un precio. Los bienes objeto del mismo, materialmente, no existen al momento de contratar sino que serán fabricados, armados e instalados por el vendedor, y existirán al momento de su entrega y transferencia en propiedad al cliente. Esta característica permitiría tipificar el contrato como uno de compraventa sobre bien futuro.

Como hemos visto, la circunstancia que dichos bienes no existan al momento de celebrarse el contrato o que para ser entregados al cliente deba seguirse previamente un proceso de fabricación y/o instalación, en nada modifica dicha condición o naturaleza. Si bien es cierto que para la ejecución de este contrato se recurrirá a prestaciones propias de los de obra, dichas prestaciones tendrían por finalidad, precisamente, permitir la realización y cumplimiento de la obligación principal, consistente en la transferencia de un bien.

En los contratos EPC, por lo general, el cliente no tiene una participación activa o un interés directo en el proceso mismo del montaje e instalación del bien objeto del contrato, circunstancia que, como hemos visto, caracteriza al contrato de obra. El vendedor se obliga a la entrega del bien debidamente instalado y en condiciones de funcionamiento, a cambio de lo cual percibirá el precio previamente convenido. Al cliente no le interesa el procedimiento seguido por el vendedor para el montaje e instalación del bien. Lo único que persigue el cliente es que el bien reúna las cualidades y características convenidas y que el mismo le sea entregado en las condiciones de funcionamiento acordadas. Luego de verificadas las condiciones de instalación y de funcionamiento se producirá la entrega de los bienes al cliente, adquiriendo éste la

⁸ Ibid. p. 26.

⁹ DE LA PUENTE y LAVALLE, Manuel: "Estudio sobre el Contrato de Compraventa". Gaceta Jurídica Editores. p. 66.

¹⁰ Ibid. p. 67.

posesión y el riesgo de la pérdida y, concretándose de esta manera a favor de él la transferencia de todos los atributos plenos de la propiedad.

Consecuentemente, el contrato EPC reúne todos elementos que permiten tipificarlo como uno de compraventa sobre bien futuro y, por lo tanto, el régimen tributario aplicable debe ser el que corresponde a este tipo de contrato.

Ahora bien, es perfectamente posible que los contratantes, al momento de establecer las condiciones del contrato, incluyan estipulaciones que permitan identificar en forma separada las prestaciones comprendidas en el mismo, así como el importe o precio de cada una de ellas. Si este fuera el caso, no habría ningún inconveniente para que se aplique a dichas prestaciones –ya sean propias del contrato de compraventa o del de obra– en forma independiente, el régimen tributario que corresponda según la Ley del Impuesto a la Renta.¹¹

En los contratos EPC que celebran las entidades del exterior para la provisión de bienes, su montaje e instalación en el país, es frecuente que las mencionadas entidades establezcan sucursales para la ejecución de los trabajos que deban realizarse en territorio nacional (tales como el montaje e instalación) o **cedan o asignen** en favor de contratistas nacionales la parte del contrato que involucre dichos trabajos. En estos casos, la sociedad no domiciliada se limita a facturar el precio de los bienes que son importados por el cliente, correspondiendo a la empresa peruana facturar los trabajos ejecutados en territorio nacional. El régimen tributario será el que corresponda a cada una de dichas prestaciones, debiéndose además considerar la condición de domiciliada o no en el país de la empresa que factura.

ASPECTOS TRIBUTARIOS

a) Devengo

Como se sabe, el Impuesto a la Renta que grava las rentas de tercera categoría (rentas de las empresas en

general) a cargo de los contribuyentes domiciliados en el país se obtiene al aplicar la tasa de 30% sobre la renta neta. Conforme al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, la renta neta resulta de deducir de la renta bruta “los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida...”.

Por su parte, la renta bruta es definida en la Ley del Impuesto a la Renta como el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.¹² En tal virtud, para establecer el tributo que deberá abonar el contribuyente, será necesario no solamente determinar los ingresos que pueden estar afectos al impuesto, sino, además, identificar a aquellos que deberán imputarse al propio período, lo que requiere, necesariamente, definir el momento a partir del cual deben considerarse como rentas sujetas a imposición.

Nosotros entendemos que, desde la perspectiva fiscal, uno de los mayores problemas del contrato EPC es precisamente el de definir dicha oportunidad; es decir, el momento en que los montos que recibe el vendedor del cliente pasan a formar parte de sus ingresos gravables.

Las rentas de tercera categoría se consideran producidas para efectos del Impuesto a la Renta en el ejercicio comercial en que se devengan. Esta norma también es de aplicación para la imputación de los gastos¹³. Vale decir que los ingresos y los gastos se imputan en el período en que se han devengado, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos. Esta regla, sin embargo, como observaremos más adelante, tiene algunas excepciones.

La Ley del Impuesto a la Renta no define el concepto del devengo, al ser de naturaleza contable, por lo que será necesario apoyarnos en la doctrina. Enrique Jorge Reig en su libro *Impuesto a las Ganancias* señala que:

“Según el diccionario devengar es adquirir derecho a alguna percepción o retribución por razón del trabajo,

¹¹ El Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta fue aprobado por el Decreto Supremo 054-99-EF, publicado en el diario oficial *El Peruano* el 14 de abril de 1999.

¹² El artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta señala: “La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable...”.

¹³ El artículo 57 del Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo 054-99-EF, establece: “A los efectos de esta ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable sin excepción.

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.

Esta norma será de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

Para la determinación de las rentas de la tercera categoría, se aceptarán los gastos correspondientes a ejercicios anteriores, en aquél en que se efectúa el pago, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente en el ejercicio fiscal respectivo.

Las rentas de las personas jurídicas se considerarán del ejercicio gravable en que cierra su ejercicio comercial. De igual forma, las rentas provenientes de empresas unipersonales serán imputadas por el propietario al ejercicio gravable en que cierra el ejercicio comercial”.

servicio u otro título. Ingreso devengado es, entonces, todo aquél 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 origina¹⁴”.

Más adelante el mismo autor hace referencia a que la jurisprudencia norteamericana ha establecido sobre el principio del devengo la importancia que no exista condición que pueda relevar a la otra parte del deber de pagar. Cita a Connelly y Mitchell que “definen este sistema como aquél en que el ingreso es tomado en consideración en el momento de ganarse, aunque no se haga efectivo y los gastos son considerados tan pronto como se incurran, sea que estén o no pagados¹⁵”.

Reig concluye que el concepto tiene estas características:

- “1) Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.
- 2) Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente.
- 3) No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago; puede ser obligación a plazo y de monto no determinado¹⁶”.

Conforme a lo expresado por Reig, el ingreso sólo se entenderá devengado cuando el acreedor tenga derecho a percibir la contraprestación; es decir, cuando se hayan producido los hechos necesarios para que se genere el derecho y el deudor no pueda eximirse del cumplimiento de pagar. Esta misma regla se aplica para la imputación de los gastos.

Considerando estas definiciones, podemos concluir que para efectos del Impuesto a la Renta los ingresos se habrán devengado y, por lo tanto, serán susceptibles de ser gravados, en la oportunidad en que el acreedor adquiera el derecho a percibir la contraprestación al haberse producido las circunstancias necesarias para que ello ocurra, con prescindencia de si se ha percibido o no el referido ingreso. Este constituye el principio del devengo recogido por el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Como hemos señalado, la Ley del Impuesto a la Renta establece algunos casos en que la regla contenida en el artículo 57 no se aplica. Así, el artículo 58 de ese mismo cuerpo legal dispone, que en la enajenación de bienes a plazo, “cuyas cuotas convenidas para el pago sean exigibles en un plazo mayor a un año, computado a partir de la fecha de la enajenación”, los contribuyentes tendrán la facultad de imputar dichas cuotas a los ejercicios comerciales en que el pago de las mismas sea exigible. Es decir, de encontrarse en esta situación, el contribuyente podría no aplicar la regla del devengo.

Asimismo, el artículo 63 de la Ley contiene normas excepcionales a las que pueden acogerse, para determinar su renta imponible de cada ejercicio, las empresas constructoras o similares que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable.¹⁷ Conforme lo hemos señalado en la primera parte de estos comentarios, el contrato EPC es esencialmente uno de compraventa sobre bien futuro más que uno de obra, por lo que, en principio, el régimen excepcional previsto en el artículo 63 no le resultaría aplicable. Sin embargo, algunos sostienen que las empresas que ejecutan dichos contratos podrían encajar dentro de la definición de **similares** a que se refiere dicho artículo y, como consecuencia de ello,

¹⁴ REIG, Enrique Jorge: "Impuesto a las Ganancias". Macchi. Buenos Aires, 1996. p. 300 y 301.

¹⁵ Ibid. p. 301. CONNELLY, W.F. y MITCHELL R.B.: "Federal Tax Course". Prentice Hall. Englewood Cliffs. N.J., 1957, p. 2705.

¹⁶ REIG, Enrique Jorge: "Impuesto a las Ganancias". Macchi. Buenos Aires, 1996, p. 302.

¹⁷ El citado artículo 63 del Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que: "Las empresas de construcción o similares, que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable podrán acogerse a uno de los siguientes métodos, sin perjuicio de los pagos a cuenta a que se encuentren obligados, en la forma que establezca el Reglamento:

- a) Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que resulte de aplicar sobre los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio comercial, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de la respectiva obra;
- 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; o,
- c) Diferir los resultados hasta la total terminación de las obras, cuando éstas, según contrato, deban ejecutarse dentro de un plazo no mayor de cinco años, en cuyo caso los impuestos que correspondan se aplicarán sobre la ganancia así determinada, en el ejercicio comercial en que se concluyan las obras, o se recepcionen oficialmente, cuando este requisito deba recabarse según las disposiciones vigentes sobre la materia. En caso que la obra se deba terminar o se termine en plazo mayor de cinco años, la utilidad será determinada a partir del quinto año, siguiendo los métodos a que se refieren los incisos a) y b) de este artículo, previa liquidación del avance de la obra por el quinquenio.

En todos los casos se llevará una cuenta especial por cada obra.

En los casos de los incisos a) y b) la diferencia que resulte en definitiva de la comparación de la renta bruta real y la establecida mediante los procedimientos a que dichos incisos se contraen, se imputará al ejercicio gravable en el que se concluya la obra.

El método que se adopte, según lo dispuesto en este artículo, deberá aplicarse uniformemente a todas las obras que ejecute la empresa, y no podrá ser variado sin autorización de la SUNAT, la que determinará a partir de qué año podrá efectuarse el cambio.....”.

tendrían la posibilidad de determinar su renta neta anual de acuerdo con lo dispuesto en la citada norma.

La Ley no contiene una definición sobre las denominadas **empresas similares**. Dicha definición aparece a partir del Reglamento aprobado por el Decreto Supremo 129-94-EF¹⁸ que, en su artículo 37, establece que son empresas similares “las que cuentan con proyectos con alto nivel de riesgo, a ser ejecutados durante más de un ejercicio gravable cuyo resultado sólo es posible definirlo razonablemente hasta finalizar el Proyecto”.

El dispositivo no define lo que debe entenderse como “proyecto con alto nivel de riesgo”, lo que ha generado dudas en cuanto a si determinadas operaciones o contratos se encuentran comprendidos dentro del alcance de la norma. El Reglamento, en lugar de efectuar la precisión correspondiente, ha optado por supeditar en estos casos el acogimiento al artículo 63 a que el mismo sea autorizado por SUNAT, previa coordinación con el Ministerio de Economía y Finanzas. La inclusión de esta norma, cuestionada por muchos en razón a que dicha autorización no era una exigencia contenida en la Ley, ha originado que empresas que podrían ser calificadas como similares no opten por el régimen especial del artículo 63 en razón a que el procedimiento de autorización podría resultar largo y tedioso, lo que impediría que pudiese iniciarse la ejecución del contrato mientras no se obtenga el pronunciamiento de la Administración Tributaria.

En nuestra opinión, de no obtenerse la autorización a que se hace mención en el párrafo anterior, el tratamiento tributario aplicable a los ingresos y gastos originados en el contrato EPC deberá ceñirse a lo dispuesto por el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y, como consecuencia de ello, a las normas y principios que informan el método del devengo.

b) Devengo en los contratos de compraventa de bienes a futuro

Hemos concluido que si en el contrato EPC se identifican en forma separada las prestaciones de naturaleza distinta contenidas en el mismo -propias de la

compraventa o del contrato de obra- así como los importes o precios que les corresponden, no habría ningún inconveniente para aplicarle a cada una de ellas el tratamiento tributario que resulte de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta.

Si ello no fuera posible, el régimen tributario sería el que correspondería al del contrato de compraventa sobre bien futuro pues, como hemos concluido anteriormente, el contrato EPC reúne todos los elementos propios de este tipo de contrato.

También hemos señalado que los ingresos y gastos que se originen del contrato EPC deben ser imputados al ejercicio en que se devenguen y que este concepto es sustancialmente de naturaleza contable.

Hemos apreciado que, de acuerdo con la doctrina, el ingreso sólo se entenderá devengado cuando el acreedor adquiera el derecho a percibir la contraprestación al haberse producido los hechos necesarios para que ello ocurra y al no existir ninguna razón para que el deudor pueda eximirse de la obligación de pago. Es en ese momento en que el acreedor debe reconocer el ingreso.

Siendo un concepto de naturaleza fundamentalmente contable, resulta conveniente remitirnos a la Norma Internacional de Contabilidad NIC 18¹⁹ sobre reconocimiento de ingresos. La NIC 18 señala que el ingreso “es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la empresa y estos beneficios puedan ser medidos confiablemente”.²⁰

En el caso concreto de la venta de productos, la NIC 18 establece que el ingreso debe ser reconocido cuando todas las condiciones, que a continuación se detallan, han sido satisfechas:

“(a) La empresa ha transferido al comprador los riesgos significativos y los beneficios de propiedad de los productos;

(b) La empresa no retiene ni la continuidad de la administración en un grado que esté asociado a la propiedad, ni el control efectivo de los productos vendidos;

¹⁸ El Decreto Supremo 192-94-EF publicado en el Diario Oficial El Peruano el 21 de setiembre de 1994, contiene el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Algunos artículos de dicho Reglamento han sido modificados posteriormente, habiendo ocurrido la última modificación mediante el Decreto Supremo 194-99-EF, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 31 de diciembre de 1999.

¹⁹ La Resolución 007-96-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 11 de agosto de 1996 oficializó y dió unificó la versión revisada de la NIC 18. La NIC 18 tiene como objetivo establecer el tratamiento contable de los ingresos provenientes de las siguientes transacciones y eventos:

(a) La venta de productos;

(b) La prestación de servicios;

(c) El uso por terceros de activos de la empresa que genera intereses, regalías y dividendos.

²⁰ Normas Internacionales de Contabilidad, Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú y su Junta de Decanos, 1997. p. 302.

- (c) El monto de ingresos puede ser medido confiablemente;
- (d) Es probable que los beneficios económicos relacionados con la transacción fluirán a la empresa; y
- (e) Los costos incurridos o a ser incurridos respecto a la transferencia pueden ser medidos confiablemente”.

Según la NIC 18, en la mayoría de los casos “la transferencia de los riesgos y los beneficios de propiedad coinciden con la transferencia del título legal o la transferencia de la posesión a los compradores”²¹. Si la empresa retiene riesgos significativos de propiedad entonces no se ha producido la venta y, por lo tanto, el ingreso no debe ser reconocido. Así, por ejemplo, una empresa retiene un riesgo significativo de propiedad cuando “los productos son embarcados sujetos a instalación, y la instalación es una parte significativa del contrato, el cual aún no ha sido completado por la empresa”²².

La NIC 18 refiere que es necesario que los criterios que establece para el reconocimiento de los ingresos sean apreciados en función de la legislación de cada país. “En particular la ley puede determinar los acuerdos en los cuales la empresa transfiere los riesgos significativos y beneficios de propiedad”²³.

En el caso de los contratos EPC, la obligación principal del vendedor consiste en la entrega de los bienes – equipos y maquinaria- con las características solicitadas, instalados y en perfecto funcionamiento, dentro del plazo pactado. La entrega de la posesión se producirá únicamente cuando el vendedor cumpla con las condiciones pactadas en el contrato y luego que se hayan efectuado las pruebas de funcionamiento correspondientes.

Antes de dicho momento no se habrá producido jurídicamente tradición o entrega de la posesión al cliente y, en consecuencia, tampoco se habrá transferido la propiedad a su favor pues, según el artículo 947 del Código Civil²⁴, la transferencia de propiedad de una cosa mueble determinada se efectúa con la tradición o entrega a su acreedor.

A partir de la entrega, conforme lo establece el artículo 1567 del Código Civil²⁵, se producirá la transferencia del riesgo de pérdida y deterioro de los bienes al comprador.

En consecuencia, a partir de la entrega de los bienes (con arreglo a las condiciones estipuladas de instalación y funcionamiento) se puede afirmar que:

- i. El vendedor ha cumplido su obligación principal, quedando la transferencia de propiedad sobre tales bienes sujeta al cumplimiento por el cliente de su obligación de cancelar el precio de la compraventa; y
- ii. El cliente adquiere la posesión de los bienes y asume el riesgo de pérdida o deterioro de los mismos.

Consecuentemente, puede concluirse que la entrega de los equipos a los clientes sólo se produce una vez que ellos han sido instalados. Únicamente a partir de dicho momento el comprador ejercerá los derechos inherentes a la propiedad y asumirá el riesgo por la pérdida o destrucción de los bienes.

Como se observa, los aspectos jurídicos sobre transferencia de riesgos y propiedad contenidos en nuestro ordenamiento legal permiten la aplicación de los criterios establecidos en la NIC 18 para el reconocimiento de los ingresos. De acuerdo con la NIC 18, los ingresos no pueden ser reconocidos sino después que se han transferido al comprador los riesgos significativos y los beneficios de la propiedad, lo que ocurre, jurídicamente, cuando se produce la entrega de los equipos y maquinaria. A partir de ese momento el acreedor adquiere el derecho a percibir la contraprestación y, por lo tanto, para efectos tributarios el ingreso se entiende devengado.

c) Tratamiento a los anticipos que efectúen los clientes

Mientras no se produzca la entrega de los equipos y maquinaria al cliente, en las condiciones estipuladas en el contrato EPC, los adelantos que él efectúe no deben ser reconocidos como ingresos. Desde la perspectiva contable este tratamiento tiene sentido si se considera que los referidos importes son percibidos en

²¹ Normas Internacionales de Contabilidad, Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú y su Junta de Decanos, 1997. p. 305.

²² Ibid. p. 306.

²³ Ibid. p. 311.

²⁴ “Artículo 947.- La transferencia de propiedad de una cosa mueble determinada se efectúa con la tradición a su acreedor, salvo disposición legal diferente”.

²⁵ “Artículo 1567.- El riesgo de pérdida de bienes ciertos, no imputables a los contratantes, pasa al comprador al momento de su entrega”.

una fase de producción o montaje en la que aún no se conoce con certeza el costo final de los bienes, pues faltan incorporarse al mismo una serie de componentes que se agregarán durante la ejecución del contrato.

Como hemos señalado, mientras no se den las circunstancias para que dichos ingresos sean reconocidos, los mismos no deben entenderse devengados para efectos del Impuesto a la Renta y, mientras ello no ocurra, no estarán sujetos a imposición.

El hecho que los mencionados adelantos se mantengan como anticipos de clientes, sin que aún formen parte de los ingresos de la vendedora, tiene especial importancia para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que las empresas están obligadas a efectuar mensualmente. En efecto, según el artículo 85 de la Ley, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable cuotas mensuales que se calculan en base a los esos ingresos que dichas empresas obtengan con arreglo a alguno de los sistemas previstos en esa disposición²⁶.

La citada norma establece que para el cálculo de los pagos a cuenta, "se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables, de la tercera categoría, devengados en cada mes menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza...".

Consecuentemente, mientras los importes que reciba la empresa vendedora no tengan la condición de

ingresos devengados los mismos no formarán parte de la base para el cálculo mensual de los pagos a cuenta. Como hemos señalado anteriormente, en los contratos EPC los ingresos se entienden devengados en la oportunidad en que se entrega al cliente los equipos y la maquinaria debidamente instalados y en perfecto funcionamiento. Es a partir de ese momento en que el vendedor adquiere el derecho a percibir la contraprestación acordada con el cliente, no pudiendo este último eximirse de la obligación de pago de la misma.

Conviene subrayar que las empresas de construcción o similares comprendidas dentro del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, para determinar sus pagos a cuenta mensuales deben sujetarse a las normas del artículo 36 del Reglamento de dicho tributo²⁷. Como hemos señalado, el régimen previsto en el artículo 63 resultaría aplicable al contrato EPC en la medida en que la empresa vendedora sea calificada por Sunat como **similar** de conformidad con lo establecido por el artículo 36 del Reglamento. Si se obtuviese esta calificación, los pagos a cuenta mensuales se determinarían de acuerdo con lo dispuesto por el citado artículo 36.

d) Tratamiento a los contratos EPC celebrados por no domiciliados

Como se sabe, las empresas no domiciliadas en el país están sujetas al Impuesto a la Renta respecto de las rentas de fuente peruana que ellas pudiesen percibir²⁸. El inciso c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que son rentas de fuente peruana las originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales o de cualquier índole, que se

²⁶ De acuerdo con el artículo 85 del Texto Unico Ordenado, las referidas cuotas mensuales se determinan con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:

a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio (...)

b) Aquellos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

También deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior".

El artículo 36 del Reglamento del Impuesto a la Renta establece:

"Las empresas de construcción o similares se sujetarán a las siguientes normas a fin de determinar sus pagos a cuenta mensuales:

a) Las que se acojan a los métodos señalados en los incisos a) y c) del artículo 63 de la Ley considerarán como ingresos netos los importes cobrados en cada mes por avance de obra.

Las empresas que se hubieran acogido al método señalado en el inciso c) del artículo 63 de la Ley, sólo considerarán como ingresos netos los importes cobrados en cada mes por avance de las obras que se encontrarán en el último ejercicio de su ejecución. Tratándose de obras a plazos mayores a cinco años, los pagos a cuenta se efectuarán de acuerdo a lo dispuesto en el inciso c) del artículo 63 de la Ley.

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.

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

El segundo párrafo del artículo 6 del Texto Unico Ordenado establece:

"En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el Impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana".

realicen en territorio nacional, “cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos”.

De acuerdo con la norma glosada, si una empresa extranjera, que tiene celebrado un contrato EPC con una empresa nacional, realiza trabajos en territorio nacional (por ejemplo, los trabajos de montaje e instalación), los importes que perciba por la ejecución de dichos trabajos estarán gravados en el Perú con el Impuesto a la Renta, aplicándose la tasa del 30% a que se refiere el inciso e) del artículo 56 de la Ley. Los ingresos que obtenga la sociedad extranjera por la venta (exportación) de los bienes al Perú, no estarán sujetos a imposición en este país.

A este respecto, cabe señalar que el artículo 28 del Reglamento dispone que en el caso de “contratos celebrados por contribuyentes no domiciliados para la provisión de bienes desde el extranjero o la realización de servicios a prestarse íntegramente en el exterior o la realización de otras actividades fuera del país no gravadas por la Ley y que, además, incluyan la realización de obras o la prestación en el país u otras actividades gravadas por la Ley, el Impuesto se aplicará sólo sobre la parte que retribuya los hechos gravados”. Conforme lo hemos manifestado, los ingresos que obtenga la sociedad por la venta de los bienes al cliente domiciliado en el Perú no están afectos al Impuesto a la Renta. En cambio, los ingresos que perciba dicha sociedad originados por trabajos realizados en territorio nacional sí estarán gravados con el tributo.

El Reglamento señala que los ingresos gravados en el país se establecerán “con arreglo al contrato correspondiente, a los documentos que lo sustentan y a cualquier otra prueba que permita precisar su importe”. Consecuentemente, en el caso de contratos EPC a suma alzada, en los que no se haya establecido en forma separada los precios y/o retribuciones que corresponden a cada una de las prestaciones involucradas en el mismo, será necesario aportar documentación y elementos que permitan precisar los importes que deben atribuirse a cada uno de los conceptos involucrados en el mismo, ya sea que se encuentren gravados o no con el Impuesto.

Finalmente, de conformidad con el último párrafo del citado artículo 28, si los referidos “contribuyentes constituyen sucursales en el país para que éstas realicen en el Perú las actividades gravadas, dichas sucursales deberán considerar como ingreso propio la parte

que retribuya la realización de tales actividades. Igual criterio deberá seguirse respecto de los gastos”. Es decir, en estos casos, las sucursales sólo estarán gravadas con el Impuesto a la Renta por los ingresos que retribuyan los trabajos realizados en territorio nacional. La **Principal** en el exterior, en la medida en que no haya desarrollado actividades en el país, no estará sujeta al pago del tributo.

CONCLUSIONES

1. Los contratos EPC, usualmente celebrados bajo la modalidad **llave en mano y a suma alzada**, comprenden en un solo contrato la venta de equipos y maquinaria, su montaje e instalación hasta su puesta en funcionamiento.
2. El hecho que el contrato EPC involucre prestaciones de distinta naturaleza -propias del contrato de compra venta y del de obra- puede representar una dificultad para los contribuyentes y la Administración Tributaria al establecer el tratamiento tributario aplicable a los ingresos que se deriven del mismo.
3. Nos inclinamos por calificar el contrato EPC como uno de compra venta sobre bien futuro debido a que en este tipo de contrato la prestación principal consiste en la transferencia de un bien que se perfecciona cuando se produce su entrega, lo que ocurre una vez concluido su montaje e instalación. Al adquirente del bien no le interesa el procedimiento seguido por el vendedor para el montaje e instalación del bien, por lo que no se cumple con uno de los elementos principales del contrato de obra. Lo único que a él le interesa es recibir el bien en perfecto estado de funcionamiento.
4. Si el contrato EPC incluye estipulaciones que permiten identificar en forma separada las prestaciones comprendidas en el mismo, así como los importes o precios de cada una de ellas, no habría ningún inconveniente para aplicar a dichas prestaciones -ya sean propias del contrato de compra venta o del de obra-, en forma independiente, el régimen tributario que corresponda según la Ley del Impuesto a la Renta.
5. Desde la perspectiva fiscal uno de los mayores problemas del contrato EPC es el de definir el momento a partir del cual los adelantos que entrega el cliente al vendedor en el curso de la ejecución del contrato pasan a formar parte de sus ingresos gravables.

6. De conformidad con el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio gravable en que se devengan. Los gastos se imputan de acuerdo con esta misma norma.

El concepto de **devengo** no está definido en la Ley del Impuesto a la Renta y es de naturaleza esencialmente contable. La doctrina entiende que un ingreso se ha devengado cuando el acreedor adquiere el derecho a percibirlo al haberse producido los hechos necesarios para que ello ocurra, con prescindencia a si se ha percibido o no el referido ingreso.

7. La Ley del Impuesto a la Renta establece ciertas excepciones a la regla del devengo contenida en el artículo 57. Así, el artículo 63 contiene normas especiales a las que pueden acogerse, para determinar su renta imponible de cada ejercicio, las empresas constructoras o similares que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable.

Algunos sostienen que las empresas que celebran contratos EPC pueden encajar dentro de la definición de "empresas similares" a que se refiere el artículo 63. No obstante, dicha condición debe ser previamente autorizada por la Administración Tributaria. De no obtenerse la referida autoriza-

ción, el tratamiento tributario aplicable a los ingresos y gastos originados por la ejecución del contrato EPC es el previsto por el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

8. La Norma Internacional de Contabilidad NIC 18 establece los criterios que deben observarse para el reconocimiento de los ingresos en la venta de productos. Dichos criterios permiten establecer la oportunidad en la que el ingreso debe considerarse devengado.

9. Mientras los adelantos que se reciban de los clientes no tengan la condición de **ingresos devengados**, los mismos no formarán parte de la base para el cálculo de los pagos a cuenta mensuales del Impuesto a la Renta.

10. Si una empresa del exterior en ejecución de un contrato EPC realiza en forma directa actividades en territorio nacional - tales como trabajos de montaje e instalación- los importes que perciba por estas prestaciones están gravados con el Impuesto a la Renta con la tasa del 30%. El artículo 28 del Reglamento del Impuesto a la Renta establece el tratamiento tributario aplicable a los contratos que celebran estas entidades, cuando involucran operaciones no gravadas y gravadas en el país.