



**UNIVERSIDAD CATÓLICA LOS ÁNGELES
CHIMBOTE**

**FACULTAD CIENCIAS CONTABLES, FINANCIERAS
Y ADMINISTRATIVAS**

ESCUELA PROFESIONAL DE CONTABILIDAD

**CARACTERÍSTICAS DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA
RENTA EN EL PERÚ EN LAS EMPRESAS
CONSTRUCTORAS ACOGIDAS AL ARTÍCULO 63°,
PERIODO 2015**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE
MAESTRO EN CONTABILIDAD CON MENCIÓN EN
TRIBUTACIÓN**

AUTOR: RODOLFO ALFREDO VEGA ALFARO

ASESOR: NAZARETH VELASQUEZ PERALTA

LIMA – PERÚ

2015

RESUMEN

La presente investigación tuvo como objetivo general determinar y describir las características de la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú en las empresas constructoras acogidas al Artículo 63°, período 2015. La investigación fue de tipo cualitativa, y el método de investigación fue bibliográfico documental. La información recopilada se obtuvo de la revisión bibliográfica de temas referentes al régimen tributario en las empresas de construcción, además de jurisprudencia emitida por la Administración Tributaria y de toda la normativa tributaria promulgada referente al tema. El resultado obtenido fue el consolidado de las principales consideraciones a tener en cuenta respecto a la determinación de la renta bruta, pagos a cuenta mensuales; así como los efectos, en el ejercicio fiscalizado, de los reparos tributarios al costo de ventas, gastos operativos y otros gastos a fin de determinar la renta imponible de las empresas constructoras, dependiendo del método de reconocimiento de ingresos escogido de acuerdo al artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Palabras Clave: Impuesto a la renta, empresas constructoras, artículo 63.

ABSTRACT

This research has the general objective of identify and describe the features of the Income Tax Law in Peru in construction companies that welcomed the Article 63 °, period 2015. The research was qualitative, and the method of the investigation was bibliographic documentary. The collected information was obtained from the review of literature with issues relating to taxation in construction companies, in addition to jurisprudence of the Administration Tax and the entire tax legislation regarding the issue. The result was a consolidated text of the main considerations to be taken respect to the determination of gross incomes, monthly account payments, and the effects on the supervised exercise, of tax repairs to cost of sales, operating expenses and other expenses, to determine taxable incomes for construction companies, depending on the method of the revenue recognition chosen according to the article 63 of the income tax law.

Keywords: Income Tax Law, construction companies, article 63.

ÍNDICE

ÍNDICE	iii
I. INTRODUCCIÓN	5
1.1. Problematización e Importancia	5
1.2. Objeto de estudio.....	6
1.3. Pregunta orientadora	6
1.4. Objetivos del estudio	7
1.4.1. Objetivo General	7
1.4.2. Objetivos específicos	7
1.5. Justificación y relevancia del estudio.....	8
II. REFERENCIAL TEÓRICO-CONCEPTUAL	10
2.1. Referencial conceptual.....	10
2.2. Referencial teórico.....	15
2.2.1. Consideraciones para determinar que Contratos de Construcción clasifican dentro del alcance del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.	15
2.2.2. Contratos de Obra realizados por empresas de construcción cuyos resultados no corresponden a más de un ejercicio gravable.	33
2.2.3. Contratos de Obra realizados por empresas de construcción cuyos resultados corresponden a más de un ejercicio gravable.	34
2.2.4. Métodos reconocidos por la Ley del Impuesto a la Renta para el reconocimiento de los ingresos en el caso de empresas de construcción y similares tanto para Renta Anual como para pagos a cuenta.....	35
2.2.5. Vigencia del literal c) del art. 63° y las implicancias tributarias para el caso de contribuyentes que se encontraban acogidos al mismo antes de su derogación.....	44
2.2.6. Jurisprudencia relativa a la aplicación de los métodos para la determinación de la Renta del Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta. ...	46
2.2.7. Jurisprudencia relativa a la aplicación de los pagos a cuenta para las empresas de construcción acogidas al Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta... ..	56
III. METODOLOGÍA.....	61
3.1. Tipo de Investigación	61
3.2. Método de Investigación	61
3.3. Sujetos de la Investigación.....	61

3.4. Escenario de estudio.....	61
3.5. Procedimiento de Recolección de datos cualitativos:	61
3.6. Consideraciones éticas y de rigor científico	61
3.6.1. Consideraciones éticas	61
3.6.2. Consideraciones de rigor científico.....	62
IV. RESULTADOS Y DISCUSIÓN.....	63
4.1. Presentación de resultados	63
4.2. Análisis y discusión de resultados	86
V. CONCLUSIONES.....	89
VI. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	90

I. INTRODUCCIÓN

1.1. Problematización e Importancia

Anualmente, tanto las personas naturales como jurídicas realizan la determinación y, de ser el caso, el pago del Impuesto a la Renta a la Administración Tributaria de acuerdo a los ingresos obtenidos conforme el principio del devengado. Pero, excepcionalmente las empresas de construcción y similares que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable, pueden acogerse a uno de los métodos establecidos en el Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta. Cabe destacar que el método establecido en el inciso c) solo estuvo vigente hasta el 31 de diciembre del 2012. Dentro del desarrollo del proyecto de investigación se mencionarán las implicancias tributarias para los contribuyentes que estaban acogidos al mismo antes de su derogación.

Resulta importante recordar que la operatividad de las empresas de construcción tiende a ser compleja ya que requiere de la inversión de una alta cantidad de recursos como personal calificado, recursos financieros, disposición de maquinaria y equipo, entre otros. En tal sentido, surge la necesidad por parte de la gerencia de las empresas constructoras, de llevar una buena planificación presupuestaria, financiera y fiscal, a fin de obtener información oportuna y veraz para la toma de decisiones y así cumplir cabalmente con cada una de las exigencias del marco normativo que rige a las empresas de construcción.

Por otro lado, la Administración Tributaria se ve en la obligación de informar a los contribuyentes sobre la correcta aplicación de los conceptos que se incluyen en la determinación de la renta bruta y de los pagos a cuenta, tema que ha venido cumpliendo mediante la emisión de informes; no siendo la excepción el tema que nos ocupa.

Sin embargo, no existe una fuente de consulta que haya consolidado todas las consideraciones a tener en cuenta para aplicar correctamente el acogimiento al Artículo 63° del Impuesto a la Renta. Esto conlleva a que se tomen diferentes posiciones en cuanto al tratamiento tributario de diversos aspectos en la determinación de impuesto a la renta de las empresas de construcción.

Es por ello que el presente trabajo de investigación está enfocado en solucionar la problemática planteada para evitar que la falta de información sobre este tema ocasione el nacimiento de distintas interpretaciones y, por ende, contingencias en la asignación de la renta bruta, así como en la determinación de los pagos a cuenta que se deben efectuar mensualmente; y a su vez establecer las consideraciones de los efectos de los reparos en las empresas de construcción acogidas al Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.

1.2. Objeto de estudio

Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta

1.3. Pregunta orientadora

¿Cuáles son las características de la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú en las empresas constructoras acogidas al Artículo 63°, Periodo 2015?

1.4. Objetivos del estudio

1.4.1. Objetivo General

Determinar y describir las características de la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú en las empresas constructoras acogidas al Artículo 63°, Periodo 2015.

1.4.2. Objetivos específicos

1. Determinar las principales consideraciones para asignar la renta bruta conforme el Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.
2. Determinar los aspectos a tener presente para el cálculo de los pagos a cuenta conforme cada uno de los métodos establecidos en el Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.
3. Determinar las principales consideraciones sobre los efectos de los reparos al costo de ventas, en el ejercicio fiscalizado, para las empresas constructoras acogidas al Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.
4. Determinar las principales consideraciones sobre los efectos, en el ejercicio fiscalizado, de los reparos a los gastos operativos (gastos de ventas y administrativos); entre otros en las empresas constructoras acogidas al Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.

1.5. Justificación y relevancia del estudio

El tema del presente trabajo es importante por tratarse del tratamiento tributario de una de las actividades económicas en el país que evidentemente es partícipe del dinamismo de la economía.

Si bien en los últimos años el crecimiento de este sector ha ido disminuyendo, el Presidente de Cesel Ingenieros, Raúl Delgado, informó que para el cierre del 2015 se espera que el sector Construcción alcance un crecimiento de 2% debido al mayor dinamismo que tendrían las obras del sector público y las concesiones adjudicadas a empresas privadas, siendo este un panorama positivo debido a que en el 2014 el crecimiento del sector construcción fue de 1.7% (Diario Gestión, 2015).

Bajo este contexto, se decidió ahondar en la gestión tributaria de las empresas de construcción, en las cuales se presentan diferentes puntos de vista para la determinación de su renta bruta y para el cálculo de sus pagos a cuenta, esto debido a la falta de conocimiento y manejo del tratamiento tributario para aquellas empresas de construcción que deciden acogerse al Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.

En tal sentido, es importante que las áreas estratégicas de las empresas del sector en mención tengan mayor información sobre el tema, lo que implicaría llevar una gestión adecuada, en el manejo y desarrollo del tratamiento tributario, en los contratos que celebran. Y por otro lado también es importante que el personal de las áreas de fiscalización, tengan la capacidad de conocer y evaluar las particularidades y prácticas del sector, a

fin de identificar las áreas de riesgo y, de esa forma, detectar el incumplimiento de las obligaciones tributarias en las empresas de construcción.

Por lo que a través de esta investigación se trata de brindar una herramienta de trabajo que facilite la correcta aplicación y fiscalización del acogimiento al Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta que realizan las empresas de construcción en el Perú.

II. REFERENCIAL TEÓRICO-CONCEPTUAL

2.1. Referencial conceptual

Contratos de Construcción

a) Contrato de Construcción según el Código Civil

El artículo 1756° del Código Civil establece entre las modalidades de prestación de servicios nominados, a los siguientes: La locación de servicios, el contrato de obra, el mandato, el depósito y el secuestro.

Siendo así que, para el Código Civil, el Contrato de Construcción se denomina contrato de obra, y se encuentra definido en el Artículo 1771°, el cual señala que por el contrato de obra el contratista se obliga a hacer una obra determinada y el comitente a pagarle una retribución.

Los artículos 1771° al 1789° del Código Civil establecen las características que tienen los contratos de obra. Las principales son:

- Que es bilateral: Genera obligaciones recíprocas entre el Propietario o comitente y el Contratista.
- Oneroso: Existencia de un precio o retribución.

Igualmente, se señala cuáles son las obligaciones del comitente, obligaciones del contratista y los tipos de contrato que se puede celebrar, tales como el ajuste alzado (suma alzada) o el de obra por pieza o medida (precio unitario).

b) Contrato de Construcción en la Doctrina

Walker Villanueva en su libro “Estudio del impuesto al valor agregado en el Perú: análisis, doctrina y jurisprudencia”, en el capítulo “Contratos de Construcción” menciona que los contratos de construcción pueden asumir dos formas, y son los siguientes:

- **Contrato de construcción a suma alzada u obra por ajuste alzado.-** Contrato por el cual el contratista encargado efectúa la obra o la construcción total o parcial a todo costo. En este caso, la obligación principal del comitente es pagar el precio convenido sin realizar ningún aporte material.

De la misma forma en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 467-5-2003 del 29 de enero del 2003 se señala que:

“[...] para la existencia del contrato de obra por ajuste alzado es indispensable que se cumplan dos condiciones: un precio global fijado de antemano e invariable para la totalidad de los trabajos previstos en los planos y presupuestos y, correlativamente, que el empresario nunca podrá sufrir reducción del precio o exigir aumento de este trabajo bajo ningún pretexto”.

Esto significa, señala el Tribunal:

“[...] que las partes acuerdan establecer un presupuesto en el que se indique previamente las erogaciones que implican llevar a cabo la obra, siendo incluidos, al momento de la liquidación de la obra,

además de los conceptos propios de los honorarios, el costo de los materiales que fueron adquiridos en su nombre.”

- **Contrato de construcción por administración:** Contrato por el cual el contratista asume, exclusivamente, el valor agregado de los servicios de construcción, sin injerencia alguna en el valor agregado de la construcción. En estos casos, el contratista solo aporta sus servicios.

Respecto del contrato de obra por economía o administración, el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 467-5-2003 del 29.01.2003 señala que esta modalidad de contrato es aquella por la cual, el dueño de la obra puede dar mandato; es decir, otorgar un acto de apoderamiento a una persona, quien se encargará de controlar por cuenta y, en general, a nombre de dicho dueño.

c) Contrato de Construcción en la Norma Internacional de Contabilidad N° 11

La NIC 11 en su sección “Definiciones”, señala lo siguiente: “Un contrato de construcción es un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización”.

Además según esta norma existen dos tipos de contratos:

- Contrato a Precio Fijo (Conocido por contrato a suma alzada): En el cual el contratista conviene un precio establecido en el contrato, o una tarifa fija establecida por unidad de producto, estando en algunos casos sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costos.
- Contrato de Margen sobre el costo (Conocido por contrato por administración): En el cual el contratista recibe el reembolso de costos aceptables o, de determinados costos, más un porcentaje de estos o un honorario fijo.

A parte de estas definiciones es importante tener en cuenta las mencionadas en el punto 2.2.1. “Consideraciones para determinar que Contratos de Construcción clasifican dentro del alcance del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta”.

Renta Bruta

El artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que: “La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago”.

Costo Computable

El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en su artículo 20° establece que: “Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.”

Costo de producción o construcción

En el Artículo 20° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se señala que: “El costo incurrido en la producción o construcción del bien, es aquel que comprende los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción”.

Reparo Tributario

Es la observación u objeción por parte de la Administración Tributaria sobre la información presentada tanto en las declaraciones juradas mensuales y anuales por motivo de encontrar diferencias sustanciales y/o formales al momento de contrastar los datos de las mismas con la realidad de la empresa. Por otro lado también se podría definir como las observaciones realizadas por el Auditor Tributario sobre el incumplimiento o aplicación

incorrecta de las leyes y normas que regulan el desarrollo normal de las actividades de cada empresa en el ámbito tributario peruano.

Fondo de Garantía

En el Informe N° 003-2011-SUNAT/2B0000 del 14 de enero del 2011, se define al Fondo de Garantía de la siguiente manera: “Es un monto que, por estipulación contractual, el cliente o usuario retiene del importe que adeuda al contratista, a fin que dicho fondo cubra un eventual incumplimiento por parte del mismo, y que es entregado a este de no acaecer dicho incumplimiento. Ello sin perjuicio que el contratista facture por el total del importe adeudado”.

2.2. Referencial teórico

2.2.1. Consideraciones para determinar que Contratos de Construcción clasifican dentro del alcance del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.

La Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento no definen lo que debe entenderse por empresas de construcción. No obstante, el inciso b) del artículo 118° de la Ley del Impuesto a la Renta, sobre sujetos no comprendidos para el Régimen Especial de Renta señala: “Tampoco podrán acogerse los sujetos que: (i) Realicen actividades que sean calificadas como contratos de construcción según las normas del Impuesto General a las Ventas, aun cuando no se encuentren gravadas con el referido Impuesto”.

a) **Construcción según la Ley del Impuesto General a las Ventas:**

El inciso d) del artículo 3° de la Ley del IGV, define por Construcción a: “Las actividades clasificadas como construcción en la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas”.

Y el inciso f) del Artículo 3° de la misma norma, por contrato de construcción establece: “Aquel por el que se acuerda la realización de las actividades señaladas en el inciso d). También incluye las arras, depósito o garantía que se pacten respecto del mismo y que superen el límite establecido en el Reglamento”.

A través del Informe N° 003-2011-SUNAT/2B0000 del 14 de Enero del 2011, emitido en una consulta relativa a detracciones, se precisó: “Como se puede apreciar, el citado TUO (Ley del IGV) no hace alusión a una versión en particular de la CIIU para efectos de definir las actividades de construcción. En ese sentido, dado que mediante la Resolución Jefatural N° 024-2010-INEI (publicada el 29 de enero del 2010) se ha adoptado en el país la Revisión 4 de la CIIU, para efectos de la aplicación del SPOT a los contratos de construcción deberá atenderse a las actividades comprendidas como tal en dicha Revisión 4”.

b) Actividades de Construcción según la CIIU – Revisión 4

El documento denominado “Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas – Revisión 4” de La Organización de las Naciones Unidas (2006) en su sección F - “Construcción” prescribe lo siguiente:

“Esta sección comprende las actividades corrientes y especializadas de construcción de edificios y obras de ingeniería civil. En ella se incluyen las obras nuevas, reparaciones, ampliaciones y reformas, la erección in situ de edificios y estructuras prefabricadas y también la construcción de obras de carácter temporal.

Las actividades corrientes de construcción abarcan la construcción completa de viviendas, edificios de oficinas, locales de almacenes y otros edificios públicos y de servicios, locales agropecuarios, etc., y la construcción de obras de ingeniería civil, como carreteras, calles, puentes, túneles, líneas de ferrocarril, aeropuertos, puertos y otros proyectos de ordenamiento hídrico, sistemas de riego, redes de alcantarillado, deportivas, etcétera.

Esas actividades pueden llevarse a cabo por cuenta propia, a cambio de una retribución o por contrata. La ejecución de partes de obras, y a veces de obras completas, puede encomendarse a subcontratistas. Se clasifican en esta sección las unidades a las que corresponde la responsabilidad general de los proyectos de construcción.

También se incluyen las actividades de reparación de edificios y de obras de ingeniería.

Esta sección abarca la construcción completa de edificios (división 41), la construcción completa de obras de ingeniería civil (división 42) y las actividades especializadas de construcción, si se realizan solo como parte del proceso de construcción (división 43).

El alquiler de equipo de construcción con operarios se clasifica con la actividad de construcción concreta que se realice con ese equipo.

Esta sección comprende asimismo el desarrollo de proyectos de edificios u obras de ingeniería mediante la reunión de recursos financieros, técnicos y materiales para la realización de los proyectos con miras a su venta posterior. Si esas actividades no se realizan con miras a la venta posterior de los proyectos de construcción, sino para su explotación (por ejemplo, para alquilar espacio en esos edificios o para realizar actividades manufactureras en esas instalaciones), la unidad no se clasifica en esta sección, sino con arreglo a su actividad operacional, es decir, entre las actividades inmobiliarias, manufactureras, etcétera.

División 41 - Construcción de edificios

Esta división comprende la construcción corriente de edificios de todo tipo. En ella se incluyen obras nuevas, reparaciones, ampliaciones y reformas, la erección in situ de edificios y

estructuras prefabricadas y también la construcción de obras de carácter provisional.

Se incluye la construcción de viviendas enteras, edificios de oficinas, almacenes y otros edificios públicos y de servicios, edificios de explotaciones agropecuarias, etcétera.

▪ **Grupo: 410 - Construcción de Edificios. Véase la clase 4100**

Clase 4100 - Construcción de edificios

Esta clase comprende la construcción de edificios completos residenciales o no residenciales, por cuenta propia, a cambio de una retribución o por contrata. Puede subcontratarse una parte o incluso la totalidad del proceso de construcción. Si solo se realizan partes especializadas del proceso de construcción, la actividad se clasifica en la división 43.

Se incluyen las siguientes actividades:

- Construcción de todo tipo de edificios residenciales: casas unifamiliares; edificios multifamiliares, incluidos edificios de muchos pisos.
- Construcción de todo tipo de edificios no residenciales: edificios destinados a actividades de producción industrial, como fábricas, talleres, plantas de montaje, etcétera; hospitales, escuelas, edificios de oficinas; hoteles, tiendas, centros comerciales, restaurantes; edificios de aeropuertos;

instalaciones deportivas cubiertas; aparcamientos, incluidos los subterráneos; almacenes; edificios religiosos.

- Montaje y erección in situ de construcciones prefabricadas.

Se incluyen también la reforma o renovación de estructuras residenciales existentes.

No se incluyen las siguientes actividades:

- Erección de construcciones prefabricadas completas a partir de componentes de fabricación propia de materiales distintos del hormigón.
- Construcción de instalaciones industriales, excepto edificios.
- Actividades de arquitectura e ingeniería.
- Actividades de gestión de proyectos relacionadas con la construcción.

División 42 - Obras de ingeniería civil

Esta división comprende obras generales de construcción para proyectos de ingeniería civil. Abarca obras nuevas, reparaciones, ampliaciones y reformas, la erección in situ de estructuras prefabricadas y también la construcción de obras de carácter provisional.

Se incluyen obras de construcción tales como carreteras, calles, puentes, líneas de ferrocarril, aeropuertos, puertos y otros proyectos

relacionados con vías de navegación, sistemas de riego, sistemas de alcantarillado, instalaciones industriales, tuberías de transporte y líneas eléctricas, instalaciones deportivas al aire libre, etc. Esas obras pueden ser realizadas por cuenta propia o a cambio de una retribución o por contrata. Puede subcontratarse una parte o incluso la totalidad de la actividad.

▪ **Grupo 421 - Construcción de carreteras y líneas de ferrocarril.**

Véase la clase 4210.

Clase 4210 - Construcción de carreteras y líneas de ferrocarril

Esta clase comprende las siguientes actividades:

- Construcción de carreteras, calles, carreteras, y otras vías para vehículos o peatones.
- Obras de superficie en calles, carreteras, autopistas, puentes o túneles: asfaltado de carreteras; pintura y otros tipos de marcado de carreteras; instalación de barreras de emergencia, señales de tráfico y elementos similares.
- Construcción de puentes y viaductos.
- Construcción de túneles.
- Construcción de líneas de ferrocarril y de metro.
- Construcción de pistas de aeropuertos.

No se incluyen las siguientes actividades:

- Instalación de luces y señales eléctricas en las calles.
- Actividades de arquitectura e ingeniería.

- Actividades de gestión de proyectos relacionadas con obras de ingeniería civil.

▪ **Grupo 422 - Construcción de proyectos de servicio público.**

Véase la clase 4220

Clase 4220 - Construcción de proyectos de servicio público.

Esta clase comprende la construcción de líneas de distribución y edificios conexos y estructuras que sean parte integral de esos sistemas.

Se incluyen las siguientes actividades:

- Construcción de obras de ingeniería civil relacionadas con: tuberías y líneas de transmisión de energía eléctrica y comunicaciones, de larga distancia; tuberías urbanas, líneas de transmisión de energía eléctrica y comunicaciones; obras auxiliares en zonas urbanas; construcción de conductos principales y acometidas de redes de distribución de agua; y sistemas de riego (canales); depósitos.
- Construcción de: sistemas de alcantarillado, incluida su reparación; instalaciones de evacuación de aguas residuales; estaciones de bombeo; y centrales eléctricas.

Se incluyen también la perforación de pozos de agua.

No se incluye la gestión de proyectos relacionadas con obras de ingeniería civil.

▪ **Grupo 429 - Construcción de otras obras de ingeniería civil.**

Véase la clase 4290.

Clase 4290 - Construcción de otras obras de ingeniería civil

Esta clase comprende las siguientes actividades:

- Construcción de instalaciones industriales, excepto edificios; por ejemplo: refinerías; y fábricas de productos químicos.
- Construcción de: vías de navegación, obras portuarias y fluviales, puertos deportivos, esclusas, etcétera; presas y diques.
- Dragado de vías de navegación.
- Obras de construcción distintas de las de edificios; por ejemplo: instalaciones deportivas al aire libre.

Se incluyen también las actividades de subdivisión de tierras con mejora (por ejemplo, construcción de carreteras, infraestructura de suministro público, etcétera).

No se incluye la actividad de gestión de proyectos relacionadas con obras de ingeniería civil.

División 43 - Actividades especializadas de Construcción

Esta división comprende actividades especializadas de construcción (obras especiales), es decir, la construcción de partes de edificios y de obras de ingeniería civil sin asumir la responsabilidad de la totalidad del proyecto. Por lo general, esas actividades se concentran

en un aspecto común a diferentes estructuras, que requiere la utilización de técnicas o equipo especiales, como la hincadura de pilotes, la cimentación, la erección de estructuras de edificios, el hormigonado, la colocación de mampuestos de ladrillo y piedra, la instalación de andamios, la construcción de techos, etc. También se incluye la erección de estructuras de acero, siempre que los componentes de la estructura no sean fabricados por la propia unidad constructora. Las actividades de construcción especializadas suelen realizarse en régimen de subcontrata, en particular en el caso de los trabajos de reparación que se realizan directamente para el dueño de la propiedad.

Se incluyen asimismo las actividades de terminación y acabado de edificios.

Está comprendida la instalación de todo tipo de dispositivos y sistemas necesarios para el funcionamiento de la construcción. Esas actividades se suelen realizar a pie de obra, aunque algunas partes pueden realizarse en un taller especial. Se incluyen actividades tales como la instalación de sistemas de fontanería, de calefacción y de aire acondicionado, antenas, sistemas de alarma y otros dispositivos eléctricos, sistemas de aspersores de extinción de incendios, ascensores y escaleras mecánicas, etc. También se incluyen las obras de aislamiento (térmico, acústico, contra humedades), los trabajos de chapa, la instalación de sistemas de refrigeración comercial, y la

instalación de sistemas de alumbrado y señalización para carreteras, vías férreas, aeropuertos, puertos, etcétera. Se incluyen asimismo las actividades de reparación correspondientes. La terminación de edificios abarca las actividades que contribuyen a la terminación o el acabado de una obra, como las de colocación de cristales, revoque, pintura, revestimiento de pisos y paredes con baldosas y azulejos u otros materiales, como parqué, alfombras, papel de empapelar, etc., pulimento de pisos, acabado de carpintería, insonorización, limpieza del exterior, etc. Se incluyen asimismo las actividades de reparación correspondientes.

El alquiler de equipo de construcción con operarios se clasifica en la actividad de construcción correspondiente.

▪ **Grupo 431 - Demolición y preparación del terreno**

Este grupo comprende actividades de preparación del terreno para posteriores actividades de construcción, incluida la eliminación de estructuras existentes.

Clase 4311 - Demolición

Esta clase comprende las actividades de demolición o derribo de edificios y otras estructuras.

Clase 4312 - Preparación del terreno

Esta clase comprende la preparación del terreno para posteriores actividades de construcción.

Se incluyen las siguientes actividades:

- Limpieza de terrenos de construcción.
- Movimiento de tierras: excavación, nivelación y ordenación de terrenos de construcción, excavación de zanjas, remoción de piedras, voladura, etcétera.
- Perforaciones de prueba, sondeos de exploración y recogida de muestras de sondeo para actividades de construcción y para fines geofísicos, geológicos o similares.

Se incluyen también las siguientes actividades:

- Preparación de terrenos para actividades de explotación de minas y canteras: remoción del estéril y actividades de otro tipo para preparar y aprovechar terrenos y propiedades mineros, excepto yacimientos de petróleo y gas.
- Drenaje de terrenos de construcción.
- Drenaje de tierras agrícolas o forestales.

No se incluyen las siguientes actividades:

- Perforación de pozos de producción de petróleo o gas.
- Perforaciones de prueba y sondeos de exploración para actividades de explotación de minas y canteras (distintas de la extracción de petróleo y gas).
- Descontaminación del suelo.
- Perforación de pozos de agua.
- Profundización de pozos.

- Exploración de petróleo y gas, estudios geofísicos, geológicos y sismográficos.

▪ **Grupo 432 - Instalaciones eléctricas y de fontanería y otras instalaciones para obras de construcción**

Este grupo comprende las actividades de instalación que sostienen el funcionamiento de un edificio como tal, como la instalación de sistemas eléctricos y de fontanería (sistemas de suministro de agua, gas y electricidad), sistemas de calefacción y de acondicionamiento de aire, ascensores, etcétera.

Clase 4321 - Instalaciones eléctricas

Esta clase comprende la instalación de sistemas eléctricos en todo tipo de edificios y estructuras de ingeniería civil.

Se incluyen la instalación de:

- Instalaciones y accesorios eléctricos.
- Líneas de telecomunicaciones.
- Redes informáticas y líneas de televisión por cable, incluidas líneas de fibra óptica.
- Antenas parabólicas.
- Sistemas de iluminación.
- Sistemas de alarma contra incendios.
- Sistemas de alarma contra robos.
- Sistemas de alumbrado y señales eléctricas de calles.

- Alumbrado de pistas de aeropuertos.

Se incluyen también la conexión de aparatos eléctricos y equipo doméstico, incluidos sistemas de calefacción radiante.

No se incluyen las siguientes actividades:

- Construcción de líneas de comunicaciones y de transmisión de electricidad.

- Supervisión o supervisión a distancia de sistemas electrónicos de seguridad, como los de alarma contra robos y contra incendios, incluido su mantenimiento.

Clase 4322 - Instalaciones de fontanería, calefacción y aire acondicionado

Esta clase comprende la instalación de sistemas de fontanería, calefacción y aire acondicionado, incluidas adiciones y modificaciones, y su mantenimiento y reparación.

Esta clase comprende las siguientes actividades:

- Instalación en edificios y otros proyectos de construcción de: sistemas de calefacción (eléctricos, de gas y de gasóleo); calderas, torres de refrigeración; colectores de energía solar no eléctricos; equipo de fontanería y sanitario; equipo y conductos de ventilación, refrigeración o aire acondicionado; conducciones de gas; tuberías de vapor; sistemas de aspersores contra incendios; sistemas de riego por aspersión para el césped.

- Instalación de conductos.

No se incluyen las instalaciones de sistemas de calefacción radiante.

Clase 4329 - Otras instalaciones para obras de construcción

Esta clase comprende la instalación de equipo diferente de los sistemas eléctricos, de fontanería, de calefacción y de acondicionamiento de aire o de maquinaria industrial en edificios y estructuras de ingeniería civil, incluidos su mantenimiento y reparación.

Se incluye la instalación en edificios u otros proyectos de construcción de: ascensores, escaleras mecánicas; puertas automáticas y giratorias; pararrayos; sistemas de limpieza por aspiración; aislamiento térmico, acústico o contra las vibraciones.

No se incluyen las instalaciones de maquinaria industrial.

▪ **Grupo 433 - Terminación y acabado de edificios. Véase la clase 4330.**

Clase 4330 - Terminación y acabado de edificios

Esta clase comprende las siguientes actividades:

- Aplicación en edificios y otros proyectos de construcción de yeso y estuco para interiores y exteriores, con los materiales de enlistonar correspondientes.

- Instalación de puertas (excepto puertas automáticas y giratorias), ventanas y marcos de puertas y ventanas de madera o de otros materiales.
- Instalación de muebles de cocina a medida, escaleras, mobiliario para tiendas y similares.
- Instalación de mobiliario.
- Acabado de interiores, como techos, revestimientos de madera para paredes, tabiques móviles, etcétera.
- Colocación en edificios y otros proyectos de construcción de: baldosas, losas y losetas de cerámica, hormigón o piedra tallada para paredes y pisos, accesorios de cerámica para cocinas; parqué y otros revestimientos de madera para pisos; alfombras y cubrimientos de linóleo para pisos, incluidos los de caucho o plástico; revestimiento para suelos o paredes de terrazo, mármol, granito o pizarra; y papel de empapelar.
- Pintura interior y exterior de edificios.
- Pintura de obras de ingeniería civil.
- Instalación de vidrios, espejos, etcétera.
- Limpieza de edificios nuevos después de su construcción.
- Otras actividades de terminación de edificios n.c.p.

Se incluyen también las actividades de instalación de interiores de tiendas, casas móviles, embarcaciones, etcétera.

No se incluyen las siguientes actividades:

- Pintura de carreteras.
- Instalación de puertas automáticas y puertas giratorias.
- Limpieza interior corriente de edificios y otras estructuras.
- Limpieza interior y exterior especializada de edificios.
- Actividades de decoradores de interiores.
- Montaje de muebles no empotrados.

▪ **Grupo 439 Otras actividades especializadas de construcción.**

Véase la clase 4390.

Clase 4390 Otras actividades especializadas de construcción

Esta clase comprende las siguientes actividades:

- Actividades de construcción especializadas en un aspecto común a diferentes tipos de estructuras y que requieren conocimientos o equipo especializados: cimentación, incluida la hincadura de pilotes; obras de aislamiento contra el agua y la humedad; deshumidificación de edificios; profundización de pozos; erección de elementos de acero no fabricados por la propia unidad constructora; curvado de acero; colocación de mampuestos de ladrillo y de piedra; construcción de techos para edificios residenciales; instalación y desmontaje de andamios y plataformas de trabajo, excluido el alquiler de andamios y plataformas; construcción de chimeneas y hornos industriales; trabajos en lugares de difícil acceso que requieren la utilización de técnicas de escalada y del equipo

correspondiente, como, por ejemplo, los trabajos a gran altura en estructuras elevadas.

- Obras subterráneas.
- Construcción de piscinas al aire libre.
- Limpieza de exteriores de edificios con vapor, con chorro de arena y con otros medios.
- Alquiler de grúas con operadores.

No se incluye el alquiler de maquinaria y equipo de construcción sin operadores.

c) Contrato de Construcción según el Tribunal Fiscal

De acuerdo a lo definido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 0256-3-2009: “[...] se infiere que el contrato de construcción debe entenderse como un servicio comprendido en la CIU tomando en cuenta que se alude al término retribución, entendiéndose este como la contraprestación entregada con ocasión de la prestación de una actividad de construcción, más no en virtud de la venta de un inmueble que la haya involucrado, por cuanto dicho contrato de construcción no subsume transferencia de propiedad. Que por tanto, para que la actividad de construcción califique como contrato de construcción [...], necesariamente deberá realizarse en un terreno que no sea de dominio del constructor y en el cual el tercero encarga la construcción [...]”.

Por último en la Nota de Prensa 183-2010/SUNAT del 2 de Noviembre del 2010 se mencionó lo siguiente: “Es importante indicar que el contrato de construcción abarca principalmente a la construcción de edificios completos y de partes de edificios, así como el acondicionamiento de edificios, las obras de ingeniería civil y la preparación de terrenos. Asimismo, se considera contrato de construcción a los sub contratos que se produzcan a partir de la tercerización de parte de un contrato de construcción, motivo por el cual los sub contratos también estarán sujetos a la detracción”.

2.2.2. Contratos de Obra realizados por empresas de construcción cuyos resultados no corresponden a más de un ejercicio gravable.

El primer párrafo del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que: “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”.

Para este caso resulta aplicable el criterio del devengado, el cual está previsto en el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo texto es el siguiente: “Las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen”.

Como respaldo a la aplicación del criterio descrito en el párrafo anterior se tiene la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1652-5-2004, en la cual se

menciona que: “En conclusión, ambas obras se ejecutaron en el ejercicio 1999, pero la liquidación final se efectuó en ejercicios posteriores. En ese sentido, como ninguno de los contratos contenía obras a ejecutarse en plazos mayores a (1) año, no es de aplicación lo establecido en el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que correspondía que los resultados de las obras fuesen reconocidos de acuerdo con el principio del devengado”.

2.2.3. Contratos de Obra realizados por empresas de construcción cuyos resultados corresponden a más de un ejercicio gravable.

Como se analizó anteriormente La Ley del Impuesto a la Renta no define lo que es Construcción, sin embargo establece un procedimiento especial para efectos de la determinación de la Renta de las empresas de construcción y similares, el cual está previsto en su artículo 63°; por otro lado en el Artículo 36° de su Reglamento establece la determinación de los pagos a cuenta mensuales.

Si bien el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las rentas de tercera categoría, ingresos y gastos se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, el artículo 63° crea una excepción a esta regla.

Se trata de un régimen de excepción de imputación de rentas brutas, al que pueden acogerse las empresas de construcción y similares que ejecutan contratos de obra cuyos resultados corresponden a más de un ejercicio, para efectos de determinación de la Renta Bruta.

El artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que dichas empresas pueden optar por uno de los siguientes tres métodos para la determinación de la renta bruta. Los métodos son los siguientes:

Inciso a), del Artículo 63°: Método de lo percibido.

Inciso b), del Artículo 63°: Método de lo devengado.

Inciso c), del Artículo 63°: Método de lo diferido (Vigente hasta el 31 de Diciembre de 2012).

2.2.4. Métodos reconocidos por la Ley del Impuesto a la Renta para el reconocimiento de los ingresos en el caso de empresas de construcción y similares tanto para Renta Anual como para pagos a cuenta.

A continuación se mostrará la normativa referente a los métodos establecidos por el Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, paralelamente se añadirá el tratamiento de los pagos a cuenta respecto a cada uno de los métodos según el Artículo 36° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

El Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta prescribe lo siguiente:

“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.”

Respecto a este primer párrafo, el segundo párrafo del Artículo 36° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta prescribe:

“Se considerarán empresas similares a que se refiere el Artículo 63° de la Ley, a las que cuentan con proyectos con alto nivel de riesgo, a ser ejecutado durante más de un ejercicio gravable y cuyo resultado solo es posible definirlo razonablemente hasta finalizar el Proyecto. Las empresas con proyectos que reúnan las características antes indicadas y opten por aplicar para tales proyectos el régimen establecido en el Artículo 63° de la Ley, deberán solicitar a la SUNAT la autorización correspondiente. Para tal efecto, la SUNAT previa coordinación con el Ministerio de Economía y Finanzas, deberá emitir la resolución respectiva en un plazo no mayor a treinta días.”

Continuando con el Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta se empezará a desarrollar el contenido de cada método:

Inciso a) del artículo 63° - Método de lo percibido:

“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”.

Para la determinación de los pagos a cuenta de las empresas constructoras acogidas al inciso a), en el Artículo 36° del Reglamento de

la Ley del Impuesto a la Renta se establece que las empresas de construcción considerarán como ingresos netos los importes cobrados en cada mes por avance de obra.

Asimismo dicho artículo refiere que para efecto de asignar la renta bruta a cada ejercicio gravable de acuerdo a lo previsto en el inciso a) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, entiéndase por porcentaje de ganancia bruta al resultante de dividir el valor total pactado por cada obra menos su costo presupuestado, entre el valor total pactado por dicha obra multiplicado por cien.

Así se tiene que la fórmula aplicable es:

$$\text{Porcentaje de Ganancia Bruta} = \frac{\text{Valor Total Pactado por cada obra menos su costo presupuestado}}{\text{Valor Total Pactado}} \times 100$$

El último párrafo del inciso a) del artículo 36° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta especifica que: “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”.

Inciso b) del artículo 63° - Método de lo devengado

“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 la determinación de los pagos a cuenta de las empresas constructoras acogidas al inciso b), en el Artículo 36° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se establece que las empresas constructoras 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.

Como parte del análisis de este inciso se reconoce que el presente método 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 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 cuales serán las que prevén una explicación y tratamiento general del devengado en su Marco Conceptual y en la Norma Internacional de Contabilidad 11. Asimismo, las normas contables brindan una acotación dirigida especialmente a los contratos de construcción de la

Norma Internacional referida 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 Resolución del Tribunal Fiscal señalada anteriormente.

Siguiendo el mismo razonamiento, está la Resolución del Tribunal Fiscal 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 Norma Internacional de Contabilidad 11. En efecto, en dicha resolución, al hacer referencia a la frase “cobrado o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra”, 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 63° de la ley del Impuesto a la Renta, y en la que se indica lo siguiente:

El tratamiento que la Norma Internacional de Contabilidad 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.

Para tal efecto y de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad 11, que regula el devengo para propósitos de los contratos de construcción, lo mencionado en el párrafo anterior 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 63 de la ley del Impuesto a la Renta 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 (Percentage of Completion: Porcentaje de realización) 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 reconocer los ingresos en cumplimiento con lo devengado. De este modo, los resultados a reconocer en el período, determinados en función a los costos

ejecutados, podrían no corresponder con el monto efectivamente facturado, que podría ser mayor o menor.

Inciso c) del artículo 63° - Método de lo diferido

“Diferir los resultados hasta la total terminación de las obras, cuando estas, según contrato, deban ejecutarse dentro de un plazo no mayor de tres (3) 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 tres (3) años, la utilidad será determinada el tercer año conforme a la liquidación del avance de la obra por el trienio y, a partir del cuarto año, siguiendo los métodos a que se refieren los incisos a) y b) de este artículo”.

Cabe resaltar que el presente inciso fue derogado por la única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N° 1112, publicado el 29 de junio de 2012, que entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2013.

La determinación de los pagos a cuenta de las empresas de construcción acogidas al inciso c), se regía por el Artículo 36° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta antes de su modificación dispuesta por el Artículo 19° del Decreto Supremo N° 258-2012-EF (publicado el 18 de

Diciembre de 2012 y vigente a partir del 1 de enero del 2013), el texto anterior del inciso a) del referido artículo indicaba: “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 considerarán como ingresos netos los importes cobrados en cada mes por avance de las obras que se encontraran en el último ejercicio de su ejecución. Tratándose de obras a plazos mayores a tres años, los pagos a cuenta se efectuarán de acuerdo a lo dispuesto en el inciso c) del artículo 63° de la Ley”.

El Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta también establece lo siguiente:

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

Respecto a esto el Artículo 36° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que lo mencionado en el párrafo anterior consiste en llevar el control de los costos por cada obra, los mismos que deberán diferenciarse en las cuentas analíticas de gestión, y que demás se deberá diferenciar los ingresos provenientes de cada obra. Para tal efecto el contribuyente tendrá que habilitar las subcuentas necesarias.

Finalmente el tercer, cuarto y quinto párrafo del Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta establecen que:

“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.

Tratándose de bonos dados en pago a los contratistas de obras de edificaciones, pistas, veredas, obras sanitarias y eléctricas del Sector Público Nacional, dichos contratistas incluirán, para los efectos del cómputo de la renta, solo aquella parte de los mencionados bonos que sea realizada durante el correspondiente ejercicio. Se encuentran comprendidos en la regla antes mencionada en este párrafo, los Bonos de Fomento Hipotecario adquiridos por contratistas o industriales de materiales de construcción directamente del Banco de la Vivienda del Perú con motivo de la ejecución de proyectos de vivienda económica mediante el sistema de coparticipación a que se refiere el Artículo 11° del Decreto Ley N° 17863”.

Por otro lado respecto a los pagos a cuenta, el inciso c) del Artículo 36° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta refiere que las

empresas constructoras 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 devengado en el mes correspondiente.

2.2.5. Vigencia del literal c) del art. 63° y las implicancias tributarias para el caso de contribuyentes que se encontraban acogidos al mismo antes de su derogación.

Respecto a este punto, se tiene lo siguiente:

Mediante el Decreto Legislativo N° 1112, publicado el 29 de junio de 2012 y vigente a partir del 1 de enero de 2013, se modificó una serie de artículos de la Ley del Impuesto a la Renta. Una de las principales modificaciones en la legislación, vinculada con el sector construcción, fue la derogatoria del método de diferimiento para las empresas que ejecuten contratos de obra, este método consistía en que las empresas cuyo contrato de construcción tenía un plazo no mayor a tres años podrían 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 años.

Según lo señalado en la exposición de motivos, este método de diferimiento ocasionaba 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.

Otro de los motivos de su derogación es que la existencia del método del 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 ochentas y noventas. 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 respecto de los contribuyentes que desarrollan otros tipos de actividades. Debido a esto, se procedió a su derogación, conforme con lo señalado en el Decreto Legislativo N° 1112 (Chávez Flores, M., 2013, p. 40).

Por otra parte, la cuarta disposición complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1112, indica que las empresas de construcción o similares que hubieran adoptado el método establecido en el inciso c) del primer párrafo del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta hasta antes de su derogatoria, seguirán aplicando la regulación establecida en dicho inciso respecto de las rentas derivadas de la ejecución de los contratos de obras iniciadas con anterioridad al 1 de enero de 2013 hasta la total terminación de las mismas.

En ese sentido, es de suma importancia definir cuándo se da el inicio de una obra. Respecto a ello el informe 149-2007-SUNAT, señala en su

conclusión N° 2 que: “El plazo al que alude el inciso c) del artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta debe computarse desde que se inicia la ejecución de la obra. Para tal efecto, deberá considerarse la fecha en que se inicie la ejecución de las prestaciones a cargo del contratista que integran el contrato de obra acordado entre las partes de la relación jurídica”.

2.2.6. Jurisprudencia relativa a la aplicación de los métodos para la determinación de la Renta del Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Como resultado de la investigación bibliográfica para el desarrollo de este punto se utilizó como referencia a Ramírez, R. (2013), Canahua (s.f) y Duran, M y Mejía M. (2015), quienes hacen mención de los siguientes informes emitidos por Sunat en los cuáles se precisan criterios para realizar correctamente lo establecido por el Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, estos Informes de clasificarán de acuerdo a cada método del artículo mencionado.

a) Informes de SUNAT referidos al inciso a), del Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.

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

La materia de consulta del informe en mención es:

En relación con la determinación de la renta para empresas de construcción que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un (1) ejercicio gravable se consulta si aquellas empresas que se hubieran acogido al método de determinación de renta del inciso a) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta deberán considerar los adelantos de obra cobrados para la determinación de la renta gravada, o se deberá reconocer la renta cuando se valore la obra ejecutada.

Respecto a la consulta se concluye:

Las empresas de construcción que se acojan al método previsto en el inciso a) del citado artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta determinarán su renta bruta aplicando sobre los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio comercial, incluyendo el monto cobrado por adelantos de obra, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de cada una.

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

En el punto N° 2 de la sección “Materia” del Informe se realizan las siguientes consultas:

Para determinar el Impuesto a la Renta anual se debe 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. ¿Cuál es el criterio para determinar dicho porcentaje de ganancia bruta?

- ¿Es suficiente un estimado realizado por la empresa?, ¿se debe comunicar a la Administración Tributaria este estimado por cada obra? De ser afirmativo, ¿qué sucede cuando el porcentaje varía producto de ajustes, adicionales, etc., de un mes a otro?, o
- ¿Se determinará sobre la base del presupuesto original hecho por la empresa constructora, el que no tiene ninguna formalidad?, o
- ¿Se determinará considerando el promedio de los contratos de construcción culminados en el ejercicio anterior?

La conclusión a las consultas, es la siguiente:

El método previsto en el inciso a) del artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, no prevé criterio alguno que el contribuyente deba observar para estimar el porcentaje de ganancia bruta. Tampoco prevé que el contribuyente deba comunicar a la Administración Tributaria u observar formalidad alguna al respecto.

b) Informe de SUNAT referido al inciso b), del Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.

- Informe N° 184-2013-SUNAT/4B0000, del 2 de diciembre de 2013.

En el punto N° 4 de la sección “Materia” del Informe se realizan las siguientes consultas:

Respecto a las valorizaciones y los pagos a cuenta de contribuyentes acogidos a la opción del inciso b) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta:

- a) ¿Las valorizaciones a que se refiere el Reglamento deben haber sido aprobadas para tener efecto tributario o basta que sean emitidas por el constructor?
- b) Si la valorización se emite, conforme a lo estipulado contractualmente, luego que culmine el plazo para la determinación y declaración del pago a cuenta del mes correspondiente, ¿dicha valorización pierde efecto tributario o es necesario rectificar el pago a cuenta acorde con el importe señalado en dicha valorización?.

Luego del análisis, en el informe se concluye:

- No se ha previsto formalidad alguna para la acreditación de los trabajos ejecutados en el mes y la valorización de estos; correspondiendo a la Administración Tributaria valorar, en cada caso concreto, la suficiencia de los medios probatorios ofrecidos por el contribuyente, tales como: la valorización emitida por el propio contribuyente, o la emitida y presentada por este, o la aprobada por su contraparte; y
- Los contribuyentes deberán cumplir con declarar y cancelar sus pagos a cuenta del Impuesto a la Renta dentro de los plazos previstos en el Texto Único Ordenado del Código Tributario; para lo cual, a efecto de cumplir cabalmente con esa obligación, deberán

realizar oportunamente la valorización de los trabajos ejecutados en el mes por el cual se efectuará dicho pago a cuenta.

c) Informes de SUNAT referidos al inciso c), del Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.

- Informe N° 185-2013 SUNAT/4B0000, del 3 de diciembre de 2013

En la sección “Materia” del Informe se menciona que:

En relación con lo que disponía el inciso c) del artículo 63° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, se consulta lo siguiente:

1. La alusión a que los impuestos que correspondan se aplicarán sobre la ganancia determinada en el ejercicio comercial en que se reciban oficialmente las obras, cuando este requisito deba recabarse según las disposiciones vigentes sobre la materia, ¿se refiere exclusivamente a las obras públicas o también aquellas que según el contenido del contrato requieran recepción de obra?
2. ¿Qué debe entenderse como conclusión o terminación de obra?

Respecto a las consultas, se concluye lo siguiente:

1. La mención a las disposiciones vigentes sobre la materia que establezcan como requisito la recepción oficial de las obras, a que se refería el inciso c) del artículo 63° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aludía a la normativa que rige la

actividad de las empresas de construcción o similares que ejecuten contratos de obra, y no a las estipulaciones contractuales convenidas por las partes contratantes; y

2. Tratándose de contratos de obra que no requieran la recepción oficial de las obras, para efecto de determinar en qué ejercicio se concluyen éstas, deberá evaluarse cada caso concreto, atendiéndose a la documentación que evidencie tal hecho.

▪ Informe N°092-2009-SUNAT/2B0000, del 2 de junio de 2009

En el punto I de la sección “Materia” del Informe se menciona que:

En aplicación del inciso c) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, en el supuesto que una empresa de construcción celebra un contrato de obra de 50 meses desde el inicio de la obra, y se cumplen los 36 meses (3 años) durante el cuarto ejercicio (por ejemplo, inició la obra en julio de 2005 y en junio de 2008 se cumplió el mes 36):

- ¿El método de diferimiento de resultado se aplica hasta el mes 36 o hasta el mes de diciembre del cuarto ejercicio? (en el ejemplo hasta junio de 2008 o hasta diciembre de 2008)”.

Respecto a la consulta se concluye:

Tratándose de obras cuya ejecución se terminará en un plazo mayor de tres (3) años, las empresas de construcción que opten por el método previsto en el inciso c) del artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta determinarán su renta considerando la liquidación

del avance de obra por el trienio (36 meses), no pudiendo diferir dicha determinación hasta el final del ejercicio gravable en el cual se cumplió el tercer año de ejecución de la obra.

En tal supuesto, a partir del cuarto año de ejecución de la obra las empresas de construcción deben optar por alguno de los otros métodos contemplados en el mencionado artículo 63° hasta la conclusión de la obra.

▪ Informe N° 212-2009-SUNAT/2B0000, del 13 de octubre de 2009

En la sección “Materia” del Informe se menciona:

En relación con el tratamiento aplicable a las empresas de construcción o similares, se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Cuál es el procedimiento a seguir para la determinación, declaración y pago del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal en el cual se cumple el trienio (36 meses)?
2. ¿Debe hacerse una liquidación al momento de cumplirse el trienio y presentarse una declaración jurada por ese periodo con el pago correspondiente, y además, una liquidación y una declaración jurada por la renta que se devengue con posterioridad, es decir, desde el día siguiente de cumplido el trienio hasta el 31 de diciembre del ejercicio gravable?

3. De ser positiva la respuesta a la pregunta anterior: ¿Cuándo debe presentarse la declaración jurada por la renta del trienio y efectuarse el pago? ¿En qué plazo?
4. De ser negativa la respuesta a la pregunta 2: ¿Debe calcularse una sola renta anual que sea la suma de las rentas del trienio más la renta que se determine desde el día siguiente de cumplido el trienio hasta el 31 de diciembre? ¿Esta debe declararse y pagarse con ocasión de la presentación en la declaración jurada anual a presentarse en marzo/abril del año siguiente?
5. ¿Cómo y bajo qué sistema se hacen los pagos a cuenta del periodo en que se cumple el trienio?

Las conclusiones a las consultas son:

1. Tratándose de empresas de construcción o similares acogidas a la opción c) del artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y que tengan obras que se terminen o deban terminarse en un plazo superior a tres (3) años, por el ejercicio gravable en que se cumpla el trienio deberán calcular una sola renta anual considerando tanto la liquidación relativa al trienio como la correspondiente al periodo faltante para concluir el ejercicio gravable, de acuerdo al método elegido por el contribuyente, y proceder de acuerdo a las reglas generales de declaración y pago del impuesto.

2. La elección del método a) o b) contemplados en el artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta que efectúe el contribuyente una vez completados los tres años de ejecución determinará la forma cómo calculará su pago a cuenta por la totalidad del mes en que se cumplió el trienio.

▪ Informe N° 149-2007-SUNAT/2B0000, del 9 de agosto de 2007

En el informe referido se precisa lo siguiente:

- Para efecto del inciso c) del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, la duración de la ejecución del contrato se computa por "años" y no por "ejercicios gravables".
- El plazo al que alude el inciso c) del artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la renta debe computarse desde que se inicia la ejecución de la obra. Para tal efecto, deberá considerarse la fecha en que se inicie la ejecución de las prestaciones a cargo del contratista que integran el contrato de obra acordado entre las partes de la relación jurídica".

▪ Informe N° 082-2006-SUNAT/2B0000, del 20 de marzo de 2006

En el Punto 1 de la Sección "Materia" del Informe se realiza la siguiente consulta:

En los casos en que la ejecución de los contratos de obra no culmina con la entrega física u oficial de la obra, sino que también supone algunas prestaciones que se ejecutan con posterioridad a dicha entrega

y cuyo costo tiene su contrapartida en las valorizaciones de la obra que se han venido facturando a lo largo de todo el contrato:

- a. ¿Cuándo culminaría la obra para efecto de lo dispuesto en el inciso c) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta: en la fecha de la entrega oficial de la obra o cuando culminen de ejecutarse todos los costos y las prestaciones pactadas en el contrato de obra?
- b. En caso la respuesta a la pregunta anterior sea que la fecha de culminación de la obra corresponde a la del acta de entrega, ¿en qué ejercicio se deducirían los costos ejecutados con posterioridad a dicha entrega?

Respecto a este punto se concluye:

Tratándose de contratos de obra en los cuales de acuerdo con las disposiciones vigentes sobre la materia se requiere la recepción oficial de la misma, en caso se haya optado por el método de diferimiento de los resultados a que se refiere el inciso c) del artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, la fecha en que se efectúe la recepción oficial de la obra será la que determine la imputación de los resultados de las obras al ejercicio en que dicha recepción ocurra. En caso se incurra en costos en un ejercicio posterior al de la entrega oficial de la obra, los mismos serán deducidos en el ejercicio en que se devenguen siempre que cumplan con el principio de causalidad.

Por otro lado en los Puntos 4 y 5 de la Sección “Materia” del Informe se realizan las siguientes consultas:

En aquellos casos en los que el contratista haya ejercido la opción c) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, por ser el plazo de duración original del contrato superior a dos ejercicios y, posteriormente, el contrato de obra es extendido por ampliaciones de plazo contractual: ¿puede extenderse el diferimiento de acuerdo al nuevo plazo contractual ampliado, a pesar de que en su momento se empezó a realizar pagos a cuenta?

En caso sea afirmativa la respuesta a la pregunta anterior, ¿los pagos a cuenta efectuados pueden aplicarse como tales, sin que se califiquen como pagos indebidos?

Respecto a las consultas de los puntos 4 y 5 se concluye:

En cualquier caso de contratos de obra cuya ejecución se realice en más de tres ejercicios, habiéndose optado por el método de diferimiento de resultados, no es posible la ampliación del plazo para la aplicación de dicho método.

2.2.7. Jurisprudencia relativa a la aplicación de los pagos a cuenta para las empresas de construcción acogidas al Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.

a) Informe de SUNAT referido a la determinación de los pagos a cuenta del inciso a), del Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.

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

En el punto N° 1 de la sección “Materia” del Informe se realiza la siguiente consulta:

A propósito de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N.° 1120, se consulta acerca de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y los contratos de construcción:

Las empresas de construcción que aplican el inciso a) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta para efectos de sus pagos a cuenta ¿A partir del período tributario agosto 2012 se determinarían estas multiplicando los importes cobrados cada mes por avance de obra por el coeficiente determinado en el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta o el 1,5%, el que sea mayor?.

Respecto a la consulta se concluye:

A partir de la determinación del pago a cuenta correspondiente al periodo tributario agosto de 2012, las empresas de construcción o similares que se acojan al método previsto en el inciso a) del artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta deberán abonar como pago a cuenta el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas aplicando a los importes cobrados en cada

mes por avance de obra el 1,5% y el coeficiente que resulte de dividir el impuesto calculado entre los ingresos netos del ejercicio anterior. De no haber determinado impuesto en el ejercicio anterior, el pago a cuenta se determinará aplicando a los importes antes señalados el 1,5%.

b) Informe de SUNAT referido a la determinación de los pagos a cuenta del inciso b), del Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.

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

En el punto N° 3 de la sección “Materia” del Informe se realiza la siguiente consulta:

A propósito de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N.° 1120, se consulta acerca de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y los contratos de construcción:

Para aquellas empresas de construcción que aplican al inciso b) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, ¿los pagos a cuenta que se efectúen considerando los importes cobrados y por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra también deberán considerar el ajuste contable que origina la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 11 Contratos de Construcción?

Respecto a la consulta se concluye:

La corrección de las estimaciones de los ingresos efectuados por el contribuyente a que se refiere la NIC 11, que conlleven el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias con suficiente fiabilidad, en tanto importes cobrados o por cobrar por los trabajos ejecutados, debe ser considerada para determinar los ingresos netos del mes para el cálculo del pago a cuenta del Impuesto a la Renta, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 36° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

c) Informe de SUNAT referido a la determinación de los pagos a cuenta del inciso c), del Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.

▪ Informe N° 082-2006-SUNAT/2B0000, del 20 de marzo de 2006

En los puntos 2 y 3 de la sección “Materia” del Informe se realizan las siguientes consultas:

Si un contratista de acuerdo al plazo contractual previsto en el contrato original, tiene que efectuar pagos a cuenta durante el ejercicio, por tener el contrato original una duración inferior a un ejercicio y, posteriormente, varía el plazo contractual ampliándose a otro ejercicio, ¿puede ejercer la opción c) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta en el momento de la presentación de la Declaración Jurada correspondiente al primer ejercicio, difiriendo resultados?

En caso sea afirmativa la respuesta a la pregunta anterior, ¿los pagos a cuenta efectuados en el primer ejercicio pueden aplicarse como tales, sin que se califiquen como pagos indebidos?.

Respecto a las consultas se concluye:

Las empresas de construcción y similares que ejecuten contratos de obra cuyos resultados según el contrato respectivo inicialmente correspondían a un ejercicio, y que en ese sentido realizaron pagos a cuenta de acuerdo a las reglas generales del Impuesto; si con ocasión de la determinación del Impuesto de ese ejercicio determinan que los resultados del contrato corresponderán a más de un ejercicio gravable, pueden optar por elegir alguno de los métodos previstos en el artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, para determinar su Impuesto a la Renta.

Los pagos a cuenta abonados durante el primer ejercicio a que se refiere el párrafo anterior, realizados de acuerdo a las reglas generales del Impuesto, no han constituido pagos indebidos al momento de ser realizados pues la empresa constructora aplicaba en tal oportunidad las reglas mencionadas.

III. METODOLOGÍA

3.1. Tipo de Investigación

El tipo de investigación utilizado es cualitativa-descriptiva.

3.2. Método de Investigación

El método de investigación será bibliográfico-documental.

3.3. Sujetos de la Investigación

Las empresas de construcción en el Perú acogidas al Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.

3.4. Escenario de estudio

Nacional.

3.5. Procedimiento de Recolección de datos cualitativos:

- Técnica de recolección de datos.- Para la obtención de los resultados se ha utilizado la técnica de la revisión bibliográfica documental referente al ámbito tributario aplicable en el Perú.
- Procesamiento de datos.- Los resultados serán presentados en cuadros apropiados en función a los objetivos específicos planteados.

3.6. Consideraciones éticas y de rigor científico

3.6.1. Consideraciones éticas

Las consideraciones éticas no aplican.

3.6.2. Consideraciones de rigor científico

Las consideraciones de rigor científico de la investigación están establecidas en la coherencia lógica que se da entre todos los elementos estructurales de la investigación.

IV. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

4.1. Presentación de resultados

Luego de haber analizado lo establecido en el Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, y la jurisprudencia relativa al tema de investigación se describirán los resultados en cuatro puntos específicos conforme los objetivos propuestos, los cuales son los siguientes:

- Principales consideraciones para determinar la renta bruta.
- Aspectos a tener presente para la determinación de los pagos a cuenta.
- Principales consideraciones sobre los efectos de los reparos al costo de ventas, en el ejercicio fiscalizado, para las empresas de construcción acogidas al Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.
- Principales consideraciones sobre los efectos, en el ejercicio fiscalizado, de los reparos a los gastos operativos (gastos de ventas y administrativos); entre otros en las empresas de construcción acogidas al Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.

A. Principales consideraciones para la determinación de la renta bruta

Teniendo como base los aspectos y conceptos a tener en cuenta establecidos en el Art. 63°, se realizará el análisis uno a uno, de aquellos que generan discrepancia de criterios, para luego establecer su aplicación conforme a cada uno de los métodos.

Para abreviar la nomenclatura de la Ley del Impuesto a la Renta, se usará el término LIR y para la nomenclatura del Reglamento de la Ley del

Impuesto a la Renta, el término RLIR, solamente en los siguientes cuadros:

- **Concepto 1:** Importe cobrado en forma directa (efectivo, depósitos en cuenta, transferencias, etc.) en cada mes por avance de obra.

Análisis:

Tabla N° 01

Inciso del Artículo 63° de la LIR	Observación	Conclusión
a)	Los importes cobrados por cada obra <u>se consideran</u> para la determinación de la renta bruta, así sean cobros por trabajos efectuados en el ejercicio anterior.	El concepto 1 si se considera para la determinación de la renta bruta.
b)	Los importes cobrados por trabajos ejecutados en cada obra, durante el ejercicio comercial, se consideran para la determinación de la renta bruta.	El concepto 1 si se considera para la determinación de la renta bruta.
c)	<p>CASO: EJERCICIO FISCALIZADO ES ANTERIOR AL EJERCICIO EN QUE SE CUMPLE EL TRIENIO Y ANTERIOR A LA CULMINACIÓN DE LA OBRA.</p> <p>De acuerdo al inciso c) del artículo 63° de la LIR, se difieren los resultados de los contratos de obra hasta el ejercicio en el que se concluye la obra o se difieren al ejercicio en el que se cumple el trienio, lo que ocurra primero.</p>	El concepto 1 no se considera para la determinación de la renta bruta.
	<p>CASO: EJERCICIO FISCALIZADO COINCIDE CON EL EJERCICIO EN QUE SE CUMPLE EL TRIENIO, O COINCIDE CON EL EJERCICIO DE LA CULMINACIÓN DE LA OBRA.</p> <p>En el ejercicio de culminación del contrato de obra o de cumplimiento del trienio, los ingresos del ejercicio y los ingresos diferidos de ejercicios anteriores, afectarán a los resultados del ejercicio. No resulta relevante si los ingresos fueron o no cobrados.</p>	El concepto 1 si se considera para la determinación de la renta bruta.

▪ **Concepto 2:** Montos cobrados por Adelanto de obra

Análisis:

Tabla N° 02

Inciso del Artículo 63° de la LIR	Observación	Conclusión
a)	El Informe 174-2013-SUNAT/4B0000 señala que, los contribuyentes que se acojan al inciso a) del artículo 63° de la LIR, determinarán su renta bruta aplicando sobre los importes cobrados por cada obra durante el ejercicio comercial, <u>incluyendo el monto cobrado por adelantos de obra</u> ; el porcentaje de ganancia bruta de cada una.	El concepto 2 si se considera para la determinación de la renta bruta.
b)	No se consideran los importes cobrados por adelanto de obra, debido a que el inciso b) del artículo 63° de la LIR indica que "Se debe asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que se establezca deduciendo del <u>importe cobrado o por cobrar por los trabajos ejecutados</u> en cada obra durante el ejercicio comercial; <u>los costos</u> correspondientes a tales trabajos". Los importes de adelantos no corresponden a trabajos ejecutados.	El concepto 2 no se considera para la determinación de la renta bruta.
c)	CASO: EJERCICIO FISCALIZADO ES ANTERIOR AL EJERCICIO EN QUE SE CUMPLE EL TRIENIO Y ANTERIOR A LA CULMINACIÓN DE LA OBRA. De acuerdo al inciso c) del artículo 63° de la LIR, se difieren los resultados de los contratos de obra hasta el ejercicio en el que se concluye la obra o a aquel en el que se cumple el trienio, lo que ocurra primero.	El concepto 2 no se considera para la determinación de la renta bruta.
	CASO: EJERCICIO FISCALIZADO COINCIDE CON EL EJERCICIO EN QUE SE CUMPLE EL TRIENIO, O COINCIDE CON EL EJERCICIO DE LA CULMINACIÓN DE LA OBRA. Los anticipos recibidos antes y durante el ejercicio de culminación de la obra formarán parte de los resultados del ejercicio en que culmine la obra; o en el ejercicio que se cumple el trienio, cuando hayan sido aplicados a las valorizaciones por los trabajos ejecutados.	El concepto 2 si se considera para la determinación de la renta bruta, según lo indicado en la observación.

- **Concepto 3:** Aplicación de los adelantos de obra a valorizaciones por trabajos ejecutados (amortización de anticipos).

Análisis:

Tabla N° 03

Inciso del Artículo 63° de la LIR	Observación	Conclusión
a)	<p><u>La aplicación de los adelantos (anticipos) se consideran importes cobrados por avance de obra</u> debido a que dichos importes son parte del pago de las valorizaciones por trabajos ejecutados (avance de obra), y se imputan al ejercicio en que se emitió la factura correspondiente a la valorización. Sin embargo, el Informe 174-2013-SUNAT/4B0000, indica que los adelantos recibidos son considerados ingresos para efectos de la determinación de la Renta bruta en el inciso a) de la LIR. Por este motivo, su posterior aplicación, en la correspondiente valorización, no debe considerarse.</p>	<p>El concepto 3 no se considera para la determinación de la renta bruta.</p>
b)	<p><u>La aplicación de los adelantos (anticipos) se consideran importes cobrados</u> debido a que dichos importes son parte del pago de las valorizaciones por trabajos ejecutados (avances de obra), y se imputan al ejercicio en que se emitió la factura que contiene la valorización.</p>	<p>El concepto 3 si se considera para la determinación de la renta bruta.</p>
c)	<p>CASO: EJERCICIO FISCALIZADO ES ANTERIOR AL EJERCICIO EN QUE SE CUMPLE EL TRIENIO Y ANTERIOR A LA CULMINACIÓN DE LA OBRA.</p> <p>Los anticipos recibidos que han sido aplicados a las valorizaciones por trabajos efectuados no forman parte de los resultados hasta el ejercicio de culminación de la obra y/o del cumplimiento del trienio.</p>	<p>El concepto 3 no se considera para la determinación de la renta bruta.</p>
	<p>CASO: EJERCICIO FISCALIZADO COINCIDE CON EL EJERCICIO EN QUE SE CUMPLE EL TRIENIO, O COINCIDE CON EL EJERCICIO DE LA CULMINACIÓN DE LA OBRA.</p> <p>La aplicación de los anticipos recibidos antes y durante el ejercicio de culminación de la obra y/o del trienio, formarán parte de los resultados del ejercicio en que culmine la obra o se cumpla el trienio.</p>	<p>El concepto 3 si se considera para la determinación de la renta bruta.</p>

▪ **Concepto 4:** Retenciones por Fondos de Garantía.

Análisis:

Tabla N° 04

Inciso del Artículo 63° de la LIR	Observación	Conclusión
a)	Los montos retenidos por Fondos de Garantía se consideran como importes cobrados por cada obra en la medida que, al emitirse la factura, dichos importes se imputan contra el total de la valorización; a fin de determinar el monto neto por cobrar.	El concepto 4 si se considera para la determinación de la renta bruta.
b)	Los montos retenidos por Fondos de Garantía se consideran como importes cobrados por trabajos ejecutados en la medida que, al emitirse la factura, dichos importes se imputan contra el total de la valorización; a fin de determinar el monto neto por cobrar.	El concepto 4 si se considera para la determinación de la renta bruta.
c)	CASO: EJERCICIO FISCALIZADO ES ANTERIOR AL EJERCICIO EN QUE SE CUMPLE EL TRIENIO Y ANTERIOR A LA CULMINACIÓN DE LA OBRA. De acuerdo al inciso c) del artículo 63° de la LIR, se difieren los resultados de los contratos de obra hasta al ejercicio en el que se concluye la obra o a aquel en el que se cumple el trienio, lo que ocurra primero.	El concepto 4 no se considera para la determinación de la renta bruta.
	CASO: EJERCICIO FISCALIZADO COINCIDE CON EL EJERCICIO EN QUE SE CUMPLE EL TRIENIO, O COINCIDE CON EL EJERCICIO DE LA CULMINACIÓN DE LA OBRA. En el ejercicio de culminación del contrato de obra o de cumplimiento del trienio, el ingreso del ejercicio y los ingresos diferidos de ejercicios anteriores, afectarán a los resultados. No resulta relevante si los ingresos se mantienen o no retenidos como fondo de garantía.	El concepto 4 si se considera para la determinación de la renta bruta.

▪ **Concepto 5:** Importe por cobrar por avance de obra

Análisis:

Tabla N° 05

Inciso del Artículo 63° de la LIR	Observación	Conclusión
a)	El Informe 174-2013-SUNAT/4B0000 señala que, los contribuyentes que se acojan al inciso a) del artículo 63° de la LIR, determinarán su renta bruta aplicando sobre los importes cobrados por cada obra durante el ejercicio comercial, incluyendo el monto cobrado por adelantos de obra; el porcentaje de ganancia bruta de cada una. Por lo tanto, no procede considerar como base imponible los importes por cobrar.	El concepto 5 no se considera para la determinación de la renta bruta.
b)	De acuerdo al inciso b) del artículo 63° de la LIR se debe "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"	El concepto 5 si se considera para la determinación de la renta bruta.
c)	CASO: EJERCICIO FISCALIZADO ES ANTERIOR AL EJERCICIO EN QUE SE CUMPLE EL TRIENIO Y ANTERIOR A LA CULMINACIÓN DE LA OBRA. De acuerdo al inciso c) del artículo 63° de la LIR, se difieren los resultados de los contratos de obra hasta al ejercicio en el que se concluye la obra o a aquel en el que se cumple el trienio, lo que ocurra primero.	El concepto 5 no se considera para la determinación de la renta bruta.
	CASO: EJERCICIO FISCALIZADO COINCIDE CON EL EJERCICIO EN QUE SE CUMPLE EL TRIENIO, O COINCIDE CON EL EJERCICIO DE LA CULMINACIÓN DE LA OBRA. En el ejercicio de culminación del contrato de obra o de cumplimiento del trienio, el ingreso del ejercicio y los ingresos diferidos de ejercicios anteriores, afectarán a los resultados del ejercicio. NO resulta relevante si los ingresos se encuentran como importes por cobrar por avance de obra.	El concepto 5 si se considera para la determinación de la renta bruta.

▪ **Concepto 6:** Diferimiento de Ingresos y Costos

Análisis:

Tabla N° 06

Inciso del Artículo 63° de la LIR	Observación	Conclusión
a)	<p>CASO: EJERCICIO FISCALIZADO NO COINCIDE CON EL EJERCICIO DE LA CULMINACIÓN DE LA OBRA.</p> <p>La renta bruta estimada, de acuerdo a lo establecido en el inciso a) se determina asignando 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. Por otro lado la renta bruta real es determinada en base al criterio del devengado, según el cual el efecto económico de una transacción se debe reconocer cuando ocurre, sin tener en cuenta si se ha cobrado o pagado por dicha transacción; en consecuencia se generaría una diferencia entre la bruta real y la renta bruta obtenida mediante el procedimiento del inciso a), la cual según el tercer párrafo del inciso a) del Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta se imputará en el ejercicio en el que se concluya la obra.</p>	<p>El concepto 6 si se realiza al acogerse al inciso a) del Artículo 63°, conforme el caso de la Observación.</p>
	<p>CASO: EJERCICIO FISCALIZADO COINCIDE CON EL EJERCICIO DE LA CULMINACIÓN DE LA OBRA.</p> <p>La comparación de la RENTA BRUTA REAL con la RENTA BRUTA determinada por la aplicación del inciso a) del artículo 63° de la LIR, tendrá efecto en los resultados del ejercicio en el cual finalicen las obras.</p>	<p>El concepto 6 no se realiza al acogerse al inciso a) del Artículo 63°, conforme el caso de la Observación.</p>
b)	<p>La renta bruta estimada, de acuerdo a lo establecido en el inciso b) se determina asignando 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. Por otro lado, la renta bruta real es determinada en base al criterio del devengado, según el cual el efecto económico de una transacción se debe reconocer cuando ocurre, sin tener en cuenta si se ha cobrado o pagado por dicha transacción; en consecuencia se puede inducir que no habría diferencias.</p>	<p>El concepto 6 no se realiza al acogerse al inciso b) del Artículo 63°.</p>

Inciso del Artículo 63° de la LIR	Observación	Conclusión
c)	<p>CASO: EJERCICIO FISCALIZADO COINCIDE CON EL EJERCICIO EN QUE SE CUMPLE EL TRIENIO, O COINCIDE CON EL EJERCICIO DE LA CULMINACIÓN DE LA OBRA.</p> <p>Se difieren los resultados hasta la terminación de la obra, en un plazo no mayor de tres (03) años.</p> <p>Por el ejercicio gravable en que se cumple el trienio, se debe liquidar el Impuesto a la Renta por el trienio bajo el inciso c) del artículo 63° de la LIR.</p> <p>En caso de que la obra tenga un plazo de ejecución mayor a 3 años, deberá liquidar por los 3 años y, a partir del cuarto año de ejecución de la obra (mes N° 37) y hasta la conclusión de esta, el contribuyente debe optar por alguno de los métodos contemplados en los incisos a) o b) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.</p>	<p>El concepto 6 no se realiza al acogerse al inciso c) Artículo 63°, conforme el caso de la Observación.</p>

B. Aspectos a tener en cuenta para la determinación de los pagos a cuenta.

- **Concepto 1:** Importe cobrado en efectivo en cada mes por avance de obra.

Análisis:

Tabla N° 07

Inciso del Artículo 63° de la LIR	Observación	Conclusión
a)	<p>Para el pago a cuenta se consideran como ingresos netos los importes cobrados en cada mes por avance de obra, así sean cobros por trabajos efectuados en el ejercicio anterior, dado que la norma no distingue al respecto.</p>	<p>El concepto 1 sí se considera para la determinación de los pagos a cuenta.</p>

Inciso del Artículo 63° de la LIR	Observación	Conclusión
b)	Se consideran como ingresos netos del mes, la suma de los importes cobrados y por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante dicho mes.	El concepto 1 sí se considera para la determinación de los pagos a cuenta.
c)	Para el pago a cuenta se consideran como ingresos netos los importes cobrados en cada mes por avance de las obras que se encontraran en el último ejercicio de su ejecución. En el caso de obras que duren más de tres años, los pagos a cuenta, una vez completados los 3 años se efectuarán conforme al método A o B según elija el contribuyente. (Ver Informe N° 212-2009-SUNAT/2B0000)	El concepto 1 no se aplica hasta el ejercicio gravable anterior al de culminación de la obra o del cumplimiento del trienio, para la determinación de los pagos a cuenta. El concepto 1 sí se aplica en el ejercicio gravable de culminación de la obra o hasta el mes 36 de su ejecución (trienio) de ser el caso, para la determinación de los pagos a cuenta.

- **Concepto 2:** Montos cobrados por Adelanto de obra.

Análisis:

Tabla N° 08

Inciso del Artículo 63° de la LIR	Observación	Conclusión
a)	"Para la determinación de los pagos a cuenta mensuales de las empresas de construcción que se acojan al método señalado en el inciso a) del artículo 63° del TUO de dicha ley, solo se deben considerar los importes cobrados en cada mes por avance de obra, vale decir, solo por los trabajos ejecutados". (Informe 174-2013-SUNAT/4B0000).	El concepto 2 no se considera para la determinación de los pagos a cuenta

Inciso del Artículo 63° de la LIR	Observación	Conclusión
b)	No se consideran los importes cobrados por adelantos de obra, puesto que el inciso b) del artículo 36° del RLIR se consideran "como ingresos netos del mes, la suma de los importes cobrados y por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante dicho mes", y los importes de adelantos de obra no son importes que correspondan a trabajos ejecutados.	El concepto 2 no se considera para la determinación de los pagos a cuenta
c)	El segundo párrafo del inciso a) del artículo 36° del RLIR, señala que se considerarán como ingresos netos los importes cobrados en cada mes por avance de las obras que se encontraran en el último ejercicio de su ejecución, situación que no ocurre con los montos cobrados por adelantos de obra.	El concepto 2 no se considera para la determinación de los pagos a cuenta

- **Concepto 3:** Aplicación de los adelantos de obra a valorizaciones por trabajos ejecutados (amortización de anticipos).

Análisis:

Tabla N° 09

Inciso del Artículo 63° de la LIR	Observación	Conclusión
a)	La aplicación de los adelantos (anticipos) se consideran importes cobrados por avance de obra debido a que dichos importes son parte del pago de las valorizaciones por avances de obra, y se imputan en el mes de la emisión de la factura correspondiente a la valorización.	El concepto 3 sí se considera para la determinación de los pagos a cuenta
b)	La aplicación de los adelantos (anticipos) se consideran importes cobrados por los trabajos ejecutados debido a que dichos importes se imputan en el mes de la emisión de la factura correspondiente a la valorización.	El concepto 3 sí se considera para la determinación de los pagos a cuenta

Inciso del Artículo 63° de la LIR	Observación	Conclusión
c)	<p>La aplicación de los montos de adelantos (anticipos) se consideran importes cobrados por avance de obra puesto que dichos importes son parte del pago de las valorizaciones por trabajos ejecutados (avances de obra), y se imputan al mes de la fecha de emisión de la factura que contiene la valorización.</p> <p>Serán considerados importes cobrados en cada mes por avance de las obras que se encontraran en el último ejercicio de su ejecución.</p>	<p>El concepto 3 no se aplica hasta el ejercicio gravable anterior al de culminación de la obra o del cumplimiento del trienio, para la determinación de los pagos a cuenta.</p> <p>El concepto 3, sí se aplica en el ejercicio gravable de culminación de la obra o hasta el mes 36 de su ejecución (trienio) de ser el caso, para la determinación de los pagos a cuenta.</p>

▪ **Concepto 4:** Retenciones por Fondo de Garantía

Análisis:

Tabla N° 10

Inciso del Artículo 63° de la LIR	Observación	Conclusión
a)	Los montos retenidos por Fondos de Garantía se consideran como importes cobrados por avance de obra en la medida que, al emitirse la factura, dichos importes se imputan contra el total de la valorización, a fin de determinar el monto neto por cobrar.	El concepto 4 sí se considera para la determinación de los pagos a cuenta
b)	Los montos retenidos por Fondos de Garantía se consideran como importes cobrados por trabajos ejecutados en la medida que, al emitirse la factura, dichos importes se imputan contra el total de la valorización, a fin de determinar el monto neto por cobrar.	El concepto 4 sí se considera para la determinación de los pagos a cuenta

Inciso del Artículo 63° de la LIR	Observación	Conclusión
c)	<p>Los montos retenidos por Fondos de Garantía se consideran como importes cobrados por trabajos ejecutados en la medida que, al emitirse la factura, dichos importes se imputan contra el total de la valorización, de las obras que se encontraran en el último ejercicio de su ejecución, a fin de determinar el monto neto por cobrar.</p> <p>Serán considerados importes cobrados en cada mes por avance de las obras que se encontraran en el último ejercicio de su ejecución.</p>	<p>El concepto 4 no se aplica hasta el ejercicio gravable anterior al de culminación de la obra o cumplimiento del trienio, para la determinación de los pagos a cuenta.El</p> <p>concepto 4 sí se aplica en el ejercicio gravable de culminación de la obra o hasta el mes 36 de su ejecución (trienio) de ser el caso, para la determinación de los pagos a cuenta.</p>

- **Concepto 5:** Importe por cobrar por avance de obra (con presentación de valorización y sin presentación de valorización).

Análisis:

Tabla N° 11:

Inciso del Artículo 63° de la LIR	Observación	Conclusión
a)	<p>El primer párrafo del inciso a) del artículo 36° del RLIR establece que, para efectos del cálculo del pago a cuenta, deben considerarse solo los importes cobrados por avance de obra. Por lo tanto, para el referido pago a cuenta no se deben tomar en consideración los importes por cobrar por avance de obra.</p>	<p>El concepto 5 no se considera para la determinación de los pagos a cuenta</p>

Inciso del Artículo 63° de la LIR	Observación	Conclusión
b)	<p>Para obras que requieran la presentación de valorizaciones, el monto por cobrar es el que resulte de la misma.</p> <p>En las obras que no requieran la presentación de valorizaciones se considerará como importe por cobrar la estimación de los ingresos y sus correcciones efectuadas por el contribuyente de acuerdo a la NIC 11. (Informe N° 088-2012/4B0000 y 135-2012/4B0000).</p>	El concepto 5 sí se considera para la determinación de los pagos a cuenta.
c)	El segundo párrafo del inciso a) del artículo 36° del RLIR (antes de la modificación realizada por D.S. 258-2012-EF publicado el 18/12/12), establecía: “Las empresas que se hubieran acogido al método señalado en el inciso c) del artículo 63° de la Ley considerarán como ingresos netos los importes cobrados en cada mes por avance de las obras que se encontraran en el último ejercicio de su ejecución”.	El concepto 5 no se considera para la determinación de los pagos a cuenta.

C. Principales consideraciones sobre los efectos de los reparos al costo de ventas en el ejercicio fiscalizado para las empresas de construcción acogidas al artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.

▪ **Incidencia en los resultados del ejercicio fiscalizado, según la ley del impuesto a la renta, para el inciso a) del Artículo 63°.**

El inciso a) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta señala un procedimiento para determinar la Renta Bruta tributaria del ejercicio por contrato de obra.

El artículo 63° señala también que la diferencia que resulte en definitiva de la comparación de la renta bruta real y la establecida en el inciso a) y b), se imputará al ejercicio gravable en el que se concluya la obra.

Por lo tanto, el reparo al costo de ventas de cada contrato, tendrá los siguientes efectos:

Tabla N° 12

Concepto	Observación	Conclusión
Reparo al costo de ventas en el ejercicio fiscalizado	<p>CASO: EJERCICIO FISCALIZADO COINCIDE CON EL EJERCICIO COMERCIAL EN QUE SE CONCLUYE LA OBRA.</p> <p>En el ejercicio en el cual finalicen las obras se debe comparar la Renta Bruta Real con la Renta Bruta determinada por la aplicación del inciso a) del artículo 63° de la LIR.</p>	El reparo al Costo de Ventas SÍ tendrá efecto en los resultados del ejercicio en el cual finalicen las obras.
	<p>CASO: EJERCICIO FISCALIZADO NO COINCIDE CON EL EJERCICIO COMERCIAL EN QUE SE CONCLUYE LA OBRA.</p> <p>La aplicación del inciso a) del artículo 63° de la LIR determina una Renta Bruta tributaria del ejercicio para cada contrato de obra, por lo tanto, el reparo al costo de ventas se imputará al ejercicio en el que la obra concluya.</p>	El reparo al Costo de Ventas NO tendrá efecto en el ejercicio fiscalizado.

▪ **Incidencia en los resultados del ejercicio fiscalizado, según la Ley del Impuesto a la Renta, para el inciso b) del Artículo 63°.**

El inciso b) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que se debe 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.

Por lo tanto, el reparo al costo de ventas de cada contrato, tendrá los siguientes efectos:

Tabla N° 13

Concepto	Observación	Conclusión
Reparo al costo de ventas en el ejercicio fiscalizado	El método del inciso b) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que se deduce del importe cobrado y por cobrar por los trabajos ejecutados, los costos que corresponden a tales trabajos.	El reparo al costo de ventas de cada contrato de obra SÍ afecta al resultado del ejercicio fiscalizado.

▪ **Incidencia en los resultados del ejercicio fiscalizado, según la Ley del Impuesto a la Renta, para el inciso c) del Artículo 63°.**

El inciso c) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que se deben diferir los resultados hasta la total terminación de las obras, cuando estas, según contrato, deban ejecutarse dentro de un plazo no mayor de tres (3) 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.

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

El informe N° 149-2007-SUNAT/2B0000, establece que para efecto del inciso c) del artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, la duración de la ejecución del contrato se computa por "años" y no por "ejercicios gravables".

Por lo tanto, el reparo al costo de ventas de cada contrato, tendrá los siguientes efectos:

Tabla N° 14

Concepto	Observación	Conclusión
Reparo al costo de ventas en el ejercicio fiscalizado	<p>CASO: EJERCICIO FISCALIZADO ES ANTERIOR AL EJERCICIO EN QUE SE CUMPLE EL TRIENIO Y COINCIDE CON LA CULMINACIÓN DE LA OBRA.</p> <p>El reparo al costo de ventas del ejercicio afectará a los resultados del ejercicio fiscalizado, puesto que este es el ejercicio en que se concluye la obra.</p>	<p>El reparo al costo de ventas del ejercicio SÍ afectará a los resultados del ejercicio fiscalizado.</p>
	<p>CASO: EJERCICIO FISCALIZADO ES ANTERIOR AL EJERCICIO EN QUE SE CUMPLE EL TRIENIO Y ANTERIOR A LA CULMINACIÓN DE LA OBRA.</p> <p>Los resultados de los contratos de obra cuyos resultados afecten a más de 1 ejercicio, deben diferirse al ejercicio en el que se concluye la obra o a aquel en el que se cumple el trienio de ejecución de esta, lo que ocurra primero.</p>	<p>El reparo al costo de ventas NO tiene efecto en el ejercicio fiscalizado.</p>

Tabla N° 15

Concepto	Observación	Conclusión
Reparo al costo de ventas en el ejercicio fiscalizado	<p>CASO: EJERCICIO FISCALIZADO COINCIDE CON EL EJERCICIO COMERCIAL EN QUE SE CUMPLE EL TRIENIO DE LA OBRA Y A LA VEZ CON EL EJERCICIO EN QUE SE CONCLUYE LA OBRA.</p>	
	<p>1. LA OBRA CONCLUYE HASTA EL MES 36, INCLUSIVE.</p> <p>En este caso el ejercicio fiscalizado coincide con el ejercicio en el cual se cumple el trienio de la obra. Por lo tanto se deben liquidar los resultados de la obra.</p>	<p>El reparo al costo de ventas SÍ afectará a los resultados del ejercicio fiscalizado.</p>
	<p>2. LA OBRA CONCLUYE A PARTIR DEL MES 37.</p> <p>El reparo al costo de ventas hasta el mes 36 inclusive, afectará a los resultados del ejercicio fiscalizado, puesto que este coincide con el ejercicio en el cual se cumple el TRIENIO DE LA OBRA. Por lo tanto, se debe liquidar el contrato por el avance de la obra por el trienio (mes 36).</p> <p>A partir del cuarto año de ejecución de la obra (mes N° 37) y hasta la conclusión de esta, el contribuyente debe optar por alguno de los métodos contemplados en los incisos a) o b) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.</p> <p>A partir de la referida opción (mes 37), el tratamiento de los reparos al costo de ventas dependerá del método elegido.</p>	<p>El reparo al costo de ventas SÍ afectará a los resultados del ejercicio fiscalizado, ya sea que aplique el método a) o b).</p>

Tabla N° 16

Concepto	Observación	Conclusión
Reparo al costo de ventas en el ejercicio fiscalizado	<p>CASO: EJERCICIO FISCALIZADO ES POSTERIOR AL EJERCICIO COMERCIAL EN QUE SE CUMPLE EL TRIENIO DE LA OBRA, PERO AÚN NO SE CULMINA LA OBRA.</p> <p>A partir del cuarto año de ejecución de la obra (mes N° 37) y hasta la conclusión de la obra, el contribuyente debe optar por alguno de los métodos contemplados en los incisos a) o b) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.</p> <p>A partir de la referida opción, el tratamiento de los reparos al costo de ventas de un ejercicio posterior al del cumplimiento del trienio, dependerá del método elegido.</p>	<p>De elegir el método a) el reparo al costo de ventas NO afectará los resultados del ejercicio fiscalizado, por otro lado de elegir el método b) SI habrá un efecto en los resultados del ejercicio fiscalizado.</p>
	<p>CASO: EJERCICIO FISCALIZADO ES POSTERIOR AL EJERCICIO COMERCIAL EN QUE SE CUMPLE EL TRIENIO DE LA OBRA, Y COINCIDE CON EL EJERCICIO EN QUE SE CONCLUYE LA OBRA.</p> <p>A partir del cuarto año de ejecución de la obra (mes N° 37) y hasta la conclusión de la obra, el contribuyente debe optar por alguno de los métodos contemplados en los incisos a) o b) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.</p> <p>A partir de la referida opción, el tratamiento de los reparos al costo de ventas en el ejercicio de culminación de la obra, dependerá del método elegido.</p>	<p>El reparo al costo de ventas SÍ afectará a los resultados del ejercicio fiscalizado de elegir ya sea el método a) o b).</p>

D. Principales consideraciones sobre los efectos de los reparos a los gastos de ventas, los gastos administrativos, etc., en el ejercicio fiscalizado para empresas acogidas al artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.

▪ **Incidencia en los resultados del ejercicio fiscalizado, según la Ley del Impuesto a la Renta, para el inciso a) del Artículo 63°.**

El inciso a) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta señala un procedimiento para determinar la Renta Bruta tributaria del ejercicio por contrato de obra.

El artículo 63° señala también que la diferencia que resulte en definitiva de la comparación de la renta bruta real y la establecida en el inciso a) y b), se imputará al ejercicio gravable en el que se concluya la obra.

Por lo tanto, el reparo a los gastos de ventas, los gastos administrativos, etc., de cada contrato, tendrá los siguientes efectos:

Tabla N° 17

Concepto	Observación	Conclusión
Reparo a Gastos de Ventas/ Gastos Administrativos, etc. en el ejercicio fiscalizado.	El inciso a) del Art. 63° establece el método para asignar la renta bruta, teniendo en cuenta los importes cobrados y el porcentaje de ganancia bruta por cada obra. Los gastos de ventas, administrativos, etc., son conceptos que intervienen en la determinación de la renta neta, luego de haber obtenido la renta bruta.	El reparo a gastos de ventas, gastos administrativos, etc., SÍ tienen efecto en el ejercicio fiscalizado.

▪ **Incidencia en los resultados del ejercicio fiscalizado, según la Ley del Impuesto a la Renta, para el inciso b) del Artículo 63°.**

Tabla N° 18

Concepto	Observación	Conclusión
Reparo a Gastos de Ventas/ Gastos Administrativos, etc. en el ejercicio fiscalizado.	El inciso b) del Art. 63° establece el método para asignar la renta bruta, teniendo en cuenta los importes cobrados o por cobrar, por los trabajos ejecutados en cada obra, y sus respectivos costos. Los gastos de ventas, administrativos, etc., son conceptos que intervienen en la determinación de la renta neta, luego de haber obtenido la renta bruta.	El reparo a gastos de ventas, gastos administrativos, etc. SI tienen efecto en el ejercicio fiscalizado.

▪ **Incidencia en los resultados del ejercicio fiscalizado, según la Ley del Impuesto a la Renta, para el inciso c) del Artículo 63°.**

El inciso c) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que se deben diferir los resultados hasta la total terminación de las obras, cuando estas, según contrato, deban ejecutarse dentro de un plazo no mayor de tres (3) 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.

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

El informe N° 149-2007-SUNAT/2B0000, establece que para efecto del inciso c) del artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, la duración de la ejecución del contrato se computa por "años" y no por "ejercicios gravables".

Por lo tanto, el reparo a los gastos de ventas, los gastos administrativos, etc., de cada contrato, tendrá los siguientes efectos:

Tabla N° 19:

Concepto	Observación	Conclusión
Reparo a Gastos de Ventas/ Gastos Administrativos, etc. en el ejercicio fiscalizado.	<p>CASO: EJERCICIO FISCALIZADO ES ANTERIOR AL EJERCICIO EN QUE SE CUMPLE EL TRIENIO Y COINCIDE CON LA CULMINACIÓN DE LA OBRA.</p> <p>En este caso, al coincidir el ejercicio fiscalizado con el ejercicio de culminación de la obra; en el cual se determinan los resultados; el reparo a los gastos operativos relacionados al contrato de obra, afectará los resultados del ejercicio.</p>	<p>El reparo a gastos de ventas, gastos administrativos, etc., SÍ afectará a los resultados del ejercicio fiscalizado.</p>
	<p>CASO: EJERCICIO FISCALIZADO ES ANTERIOR AL EJERCICIO EN QUE SE CUMPLE EL TRIENIO Y ANTERIOR A LA CULMINACIÓN DE LA OBRA.</p> <p>El reparo a los gastos de ventas, los gastos administrativos, etc., relacionados al contrato de obra, realizados en un ejercicio fiscalizado que no coincide con el cumplimiento del trienio en la culminación de la obra no afectará a los resultados del ejercicio.</p>	<p>El reparo a gastos de ventas, gastos administrativos, etc., NO afectará a los resultados del ejercicio fiscalizado.</p>

Tabla N° 20

Concepto	Observación	Conclusión
<p>Reparo a Gastos de Ventas/ Gastos Administrativos, etc. en el ejercicio fiscalizado.</p>	<p>CASO: EJERCICIO FISCALIZADO COINCIDE CON EL EJERCICIO COMERCIAL EN QUE SE CUMPLE EL TRIENIO DE LA OBRA Y A LA VEZ CON EL EJERCICIO EN QUE SE CONCLUYE LA OBRA.</p>	
	<p>1. LA OBRA CONCLUYE HASTA EL MES 36, INCLUSIVE.</p> <p>El reparo a los gastos de ventas, los gastos administrativos, etc., del ejercicio fiscalizado, relacionados con el contrato de obra, afectará a los resultados del ejercicio fiscalizado, puesto que este coincide con el ejercicio en el cual se cumple el trienio de la obra.</p>	<p>El reparo a gastos de ventas, gastos administrativos, etc., SÍ afectará a los resultados del ejercicio fiscalizado.</p>
	<p>2. LA OBRA CONCLUYE A PARTIR DEL MES 37.</p> <p>Hasta el mes 36 de ejecución de la obra, inclusive, el reparo a los gastos operativos, entre otros; relacionados con el contrato de obra, afectará el reparo a los gastos de ventas, los gastos administrativos, etc., hasta el mes 36 inclusive, que tienen relación directa con el contrato de obra, afectará a los resultados del ejercicio fiscalizado, puesto que este coincide con el ejercicio en el cual se cumple el TRIENIO DE LA OBRA. Por lo tanto, se debe liquidar el contrato por el avance de la obra por el trienio (mes 36).</p> <p>A partir del cuarto año de ejecución de la obra (mes N° 37) y hasta la conclusión de esta, el contribuyente debe optar por alguno de los métodos contemplados en los incisos a) o b) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.</p> <p>A partir de la referida opción (mes 37), el tratamiento de los reparos a los gastos de ventas, los gastos administrativos, etc., del ejercicio y que tienen relación con el contrato de obra, dependerá del método elegido.</p>	<p>El reparo a gastos de ventas / administrativos, etc. SÍ afectará a los resultados del ejercicio fiscalizado, ya sea que aplique el método a) o b).</p>

Tabla N° 21

Concepto	Observación	Conclusión
<p>Reparo a Gastos de Ventas/ Gastos Administrativos, etc. en el ejercicio fiscalizado.</p>	<p>CASO: EJERCICIO FISCALIZADO ES POSTERIOR AL EJERCICIO COMERCIAL EN QUE SE CUMPLE EL TRIENIO DE LA OBRA, PERO AÚN NO SE CULMINA LA OBRA.</p> <p>A partir del cuarto año de ejecución de la obra (mes N° 37) y hasta la conclusión de la obra, el contribuyente debe optar por alguno de los métodos contemplados en los incisos a) o b) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.</p> <p>A partir de la referida opción, el tratamiento de los reparos a los gastos de ventas, los gastos administrativos, etc. de un ejercicio posterior al del cumplimiento del trienio y que tienen relación con el contrato de obra, dependerá del método elegido.</p>	<p>De elegir el método a) el reparo a gastos de ventas/administrativos, etc. NO afectará los resultados del ejercicio fiscalizado, por otro lado de elegir el método b) SÍ habrá un efecto en los resultados del ejercicio fiscalizado.</p>
	<p>CASO: EJERCICIO FISCALIZADO ES POSTERIOR AL EJERCICIO COMERCIAL EN QUE SE CUMPLE EL TRIENIO DE LA OBRA, Y COINCIDE CON EL EJERCICIO EN QUE SE CONCLUYE LA OBRA.</p> <p>A partir del cuarto año de ejecución de la obra (mes N° 37) y hasta la conclusión de la obra, el contribuyente debe optar por alguno de los métodos contemplados en los incisos a) o b) del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.</p> <p>A partir de la referida opción, el tratamiento de los reparos a los gastos de ventas, los gastos administrativos, etc. del ejercicio de culminación de la obra (posterior al del cumplimiento del trienio) y que tienen relación con el contrato de obra, dependerá del método elegido.</p>	<p>El reparo a gastos de ventas/administrativos, etc. SÍ afectará a los resultados del ejercicio fiscalizado de elegir ya sea el método a) o b).</p>

4.2. Análisis y discusión de resultados

De los resultados obtenidos en la presente investigación se puede hacer el siguiente análisis y comentario:

De acuerdo al Objetivo Específico N° 01: En relación a las principales consideraciones para determinar la renta bruta, la información obtenida está respaldada por lo establecido en el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual establece las consideraciones básicas para cada método respecto al objetivo señalado, asimismo los criterios de la norma son reiterados y especificados en los informes 174-2013-SUNAT/4B0000, 092-2009-SUNAT/2B0000 y 149-2007-SUNAT/2B0000 señalados por Ramírez, R. (2013), Canahua (s.f) y Duran, M y Mejía M. (2015), dentro de los cuales por ejemplo se concluye que las empresas de construcción acogidas al inciso a) del citado artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta determinarán su renta bruta aplicando sobre los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio comercial, incluyendo el monto cobrado por adelantos de obra, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de cada una; también se concluye que tratándose de obras cuya ejecución se terminará en un plazo mayor de tres (3) años, las empresas de construcción que opten por el método previsto en el inciso c) del artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta determinarán su renta considerando la liquidación del avance de obra por el trienio (36 meses), no pudiendo diferir dicha determinación hasta el final del ejercicio gravable en el cual se cumplió el tercer año de ejecución de la obra, entre otras consideraciones.

De acuerdo al Objetivo Específico N° 02: En relación a los aspectos a tener en cuenta para la determinación de los pagos a cuenta, de igual forma están respaldados por lo establecido en el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, por el artículo 36° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y por los informes 174-2013-SUNAT/4B0000, 088-2012-SUNAT/4B0000, 212-2009-SUNAT/2B0000, 082-2006-SUNAT/2B0000 señalados por Ramírez, R. (2013), Canahua (s.f) y Duran, M y Mejía M. (2015), dentro de los cuales por ejemplo se concluye que la corrección de las estimaciones de los ingresos efectuados por el contribuyente a que se refiere la NIC 11, que conlleven el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias con suficiente fiabilidad, en tanto importes cobrados o por cobrar por los trabajos ejecutados, debe ser considerada para determinar los ingresos netos del mes para el cálculo del pago a cuenta del Impuesto a la Renta, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 36° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; otra conclusión es que la elección del método a) o b) contemplados en el artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta que efectúe el contribuyente una vez completados los tres años de ejecución determinará la forma cómo calculará su pago a cuenta por la totalidad del mes en que se cumplió el trienio; entre otros aspectos.

De acuerdo a los objetivos específicos N° 03 y 04: Los resultados obtenidos sobre los efectos de los reparos al costo de ventas, gastos de ventas, gastos administrativos, etc. en el ejercicio fiscalizado para las empresas constructoras acogidas al Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta fueron analizados con los incisos a), b) y c) del referido artículo, ninguno de

los autores referidos en el presente trabajo de investigación trato sobre el tema, es por ello que el análisis realizado constituye un aporte significativo para la aplicación del artículo en mención.

Finalmente los resultados de la presente investigación constituyen una herramienta importante que ha consolidado todos los criterios, interpretaciones y consideraciones que se deben tener en cuenta para la correcta aplicación del Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, así como del Artículo 36° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta que dispone también ciertas precisiones; siendo así que el análisis de los referidos artículos debe realizarse conjuntamente con cada una de las precisiones señaladas en la presente investigación.

V. CONCLUSIONES

1. Ni la Ley del Impuesto a la Renta, ni su reglamento incluyen la definición expresa de lo que debe entenderse por actividad de construcción/contratos de construcción, más si se hace referencia a los contratos de construcción según la Ley del Impuesto General a las Ventas, a pesar de ello resulta importante precisar dentro del referido cuerpo legal qué se entiende por construcción, ya que esta definición es relevante para la aplicación del artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.
2. Si los resultados de los contratos de obra de las empresas de construcción corresponden a un solo ejercicio, se aplicará el criterio del devengado, resultando que también se aplique el tratamiento que establece la Norma Internacional de Contabilidad N° 11, por lo que no habría mayor diferencia entre el tratamiento contable y tributario.
3. Si los resultados de los contratos de obra de las empresas de construcción corresponden a más de un ejercicio, estas pueden optar por acogerse a uno de los métodos establecidos en el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.
4. Respecto a los objetivos específicos N° 1 y N° 2, luego de haber encontrado diversa jurisprudencia relativa al acogimiento a los incisos a), b) y c) del Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, se concluye que es necesario realizar un análisis conjunto de lo que establecen ambas fuentes tributarias

para una correcta aplicación ya sea para la determinación de la renta bruta (cuyo resultado obtenido se muestra en las tablas N° 01, 02, 03, 04, 05 y 06) como para la determinación de los pagos a cuenta (cuyo resultado obtenido se muestra en las tablas N° 07, 08, 09, 10 y 11).

5. Respecto al objetivo específico N° 3, el efecto de los reparos al costo de ventas si tendrá un efecto en los resultados del ejercicio fiscalizado de aplicarse el método b) del Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto al aplicar el método a) se deberá tener en cuenta la relación entre el ejercicio fiscalizado y el ejercicio en el cual concluye la obra; por último respecto al inciso c) se deberá tener en cuenta la relación entre el ejercicio fiscalizado y el ejercicio en el cual se cumple el trienio o en el que culmina la obra, tal y como se muestra en las tablas N° 12, 13, 14, 15 y 16.

6. Respecto al objetivo específico N° 4, el efecto de los reparos a los gastos de ventas/administrativos, etc. si tendrá un efecto en los resultados del ejercicio fiscalizado de aplicarse los métodos a) o b) del Artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto al aplicar el método c) del referido artículo el efecto dependerá de la relación entre el ejercicio fiscalizado y el ejercicio en el cual se cumple el trienio o en el que culmina la obra, tal y como se muestra en las tablas N° 17, 18, 19, 20 y 21.

VI. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Canahua, D. (s.f.). *Régimen Contable en el Sector Construcción e Inmobiliario*.
- Chavez, M. (2013). Temas tributarios que se deben considerar en los contratos de construcción. *Lidera-PUCP*, 8, 40-41.
- Congreso de la República (2012). Decreto Legislativo 1112. Lima, 29 de junio de 2012.
- Duran, M. y Mejía M. (2015). *Impuesto a la Renta*. Lima, Perú: Aele - Asesoramiento y Análisis Laborales S.A.C.
- Gestión.pe. (6 de Julio de 2015). Sector Construcción crecería cerca de 2% este año por dinamismo de obras en segundo semestre. *Diario Gestión*. Recuperado de <http://gestion.pe/inmobiliaria/sector-construccion-creceria-cerca-2-este-ano-dinamismo-obras-segundo-semester-2136439>.
- Jurista Editores E.I.R.L. (2015). Texto Único Ordenado de La Ley del Impuesto a la Renta. *Legislación Tributaria*. Lima, Perú: Autor.
- La Organización de las Naciones Unidas. (2006). *Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas – Revisión 4*. Autor.

- Ministerio de Economía y Finanzas. (2012). *Exposición de Motivos: Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta*. Lima, Perú: Autor.
- Ramírez, R. (2013). *Contabilidad de Empresas Constructoras e Inmobiliarias*. Lima, Perú: Pacífico Editores.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2013). *Informe N° 174-2013*. Lima, Perú: Autor.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2013). *Informe N° 184-2013*. Lima, Perú: Autor.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2013). *Informe N° 185-2013*. Lima, Perú: Autor.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2012). *Informe N° 088-2012*. Lima, Perú: Autor.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2009). *Informe N° 092-2009*. Lima, Perú: Autor.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2009). *Informe N° 212-2009*. Lima, Perú: Autor.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2007). *Informe N° 149-2007*. Lima, Perú: Autor.

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

(2006). *Informe N° 082-2006*. Lima, Perú: Autor.

Villanueva, W. (2009). Los contratos de construcción. *En Estudio del impuesto al valor agregado en el Perú: análisis, doctrina y jurisprudencia* (pp.171 - 185). Lima, Perú: Tax Editor.