

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE CAJAMARCA
ESCUELA DE POST GRADO**



MAESTRÍA EN CIENCIAS

SECCIÓN: CIENCIAS ECONÓMICAS

MENCIÓN: TRIBUTACIÓN

TESIS

**ANÁLISIS DE LAS NORMAS CONTABLES Y TRIBUTARIAS Y SU INCIDENCIA
EN LA DETERMINACIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN LAS
EMPRESAS DE CONSTRUCCIÓN EN LA CIUDAD DE CAJAMARCA.**

Para optar el grado académico de:

MAESTRO EN CIENCIAS

Presentado por:

ALAN BERNARDO QUILICHE CARRASCO

Asesor:

MGS. CPC. DANIEL SECLÉN CONTRERAS.

CAJAMARCA, PERÚ

ENERO, 2017

COPYRIGHT © 2017 by
ALAN BERNARDPO QUILICHE CARRASCO
Todos los derechos reservados

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE CAJAMARCA
ESCUELA DE POST GRADO**



MAESTRÍA EN CIENCIAS

SECCIÓN: CIENCIAS ECONÓMICAS

MENCIÓN: TRIBUTACIÓN

TESIS APROBADA

**ANÁLISIS DE LAS NORMAS CONTABLES Y TRIBUTARIAS Y SU INCIDENCIA
EN LA DETERMINACIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN LAS
EMPRESAS DE CONSTRUCCIÓN EN LA CIUDAD DE CAJAMARCA.**

Para optar el grado académico de:

MAESTRO EN CIENCIAS

Presentado por:

ALAN BERNARDO QUILICHE CARRASCO

COMITÉ CIENTIFICO

Dr, Hector Villegas Chávez
Presidente del comité

M.Cs. Nolberto Barboza Calderón
Primer miembro

M.Cs. Arnaldo Kianman Chapilliquen
Segundo miembro

M.Cs. Daniel Seclén Contreras
Asesor

CAJAMARCA, PERÚ

2017

...

A:

Dios, mis padres y a mis hermanos, quienes son mis guías, mi ejemplo a seguir en cada momento.

A:

Mis padres, Eladio y Cecilia, mi mayor motivación en mi vida, con mucho amor y cariño les dedico mi esfuerzo.

PRESENTACION

Señores miembros del Jurado:

En cumplimiento a lo dispuesto en el Reglamento de Grados y Títulos de la Escuela de Postgrado de la Universidad Nacional de Cajamarca, pongo a vuestra consideración la Tesis titulada: “ANALISIS DE LAS NORMAS CONTABLES Y TRIBUTARIAS Y SU INCIDENCIA EN LA DETERMINACIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN LAS EMPRESAS DE CONSTRUCCIÓN DE LA CIUDAD DE CAJAMARCA”, con el objeto de obtener el grado de Maestro en Ciencias.

Considero que el presente trabajo está sujeto a cualquier corrección que ustedes crean conveniente y espero que el mismo contribuya de manera positiva a incrementar los conocimientos poco explorados en este tema.

Por lo expuesto, quedo a espera de los resultados de su dictamen, los cuales se acogerán en beneficio de mejorar la presente tesis.

EL TESISISTA.

INDICE GENERAL

DEDICATORIA	iv
AGRADECIMIENTO	v
PRESENTACION	v
INDICE DE TABLAS Y GRAFICOS	x
LISTA DE ABREVIATURAS	xi
GLOSARIO	xii
RESUMEN	xiii
ABSTRACT	xiv
INTRODUCCION	15

CAPITULO I

PLANTEAMIENTO METODOLOGICO

I. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	16
1.1. Situación problemática	16
1.2. Selección y delimitación del problema	17
1.3. Formulación del problema	18
1.4. Justificación de la investigación	19
1.5. Alcances y limitaciones	19
1.6. Objetivos de la investigación	21
1.7. Hipótesis	22
1.8. Operacionalización de variables	23
1.9. Metodología	25

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

2.1.	Antecedentes del problema _____	30
2.2.	Bases teóricas _____	32
2.3.	Definición de términos básicos _____	48

CAPITULO III

ASPECTOS GENERALES DE LAS EMPRESAS DEL SECTOR

CONSTRUCCION DE LA CIUDAD DE CAJAMARCA

3.1.	Antecedentes de las empresas del sector construcción. _____	51
------	---	----

CAPITULO IV

ANALISIS DE LAS NORMAS CONTABLES Y TRIBUTARIAS

APLICABLES A LAS EMPRESAS DE CONSTRUCCION

DE LA CIUDAD DE CAJAMARCA

4.1.	Definición jurídica para los contratos de construcción o de obra y la actividad de construcción. _____	57
4.2.	Análisis de la Norma Internacional de contabilidad N° 11 Contratos de construcción _____	67
4.3.	Análisis de los tipos de modalidad contractual en las empresas de construcción. ___	76
4.4.	Análisis del Régimen Tributario en los contratos de construcción establecido en la Ley del Impuesto a la Renta. _____	97
4.5.	Análisis del Régimen Tributario en los contratos de construcción establecido en la Ley del Impuesto General a las Ventas. _____	132
4.6.	Análisis del acogimiento al Sistema de Pago de obligaciones con el gobierno central en el sector construcción _____	140

CAPITULO V

PRESENTACIÓN Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS

5.1.	Presentación de Resultados _____	144
------	----------------------------------	-----

5.2.	Caso práctico para aplicación del artículo 63 de la ley del impuesto a la renta.	152
5.3.	Discusión de resultados	154
CONCLUSIONES		158
RECOMENDACIONES		160
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS		162
ANEXOS		164

INDICE DE TABLAS Y GRAFICOS

Gráficos N° 01	144
Gráficos N° 02	145
Gráficos N° 03	145
Gráficos N° 04	146
Gráficos N° 05	147
Gráficos N° 06	147
Gráficos N° 07	148
Gráficos N° 08	149
Gráficos N° 09	150
Gráficos N° 10	150
Gráficos N° 11	151
Gráficos N° 12	151

LISTA DE ABREVIATURAS

CIIU	:	Clasificación Industrial Internacional Uniforme
Const.	:	Constitución política del Perú
CT	:	Código tributario
IGV	:	Impuesto General a las Ventas
IR	:	Impuesto a la Renta
LIGV	:	Ley del impuesto General a las Ventas
LIR	:	Ley del Impuesto a la Renta
NIC	:	Norma Internacional de Contabilidad
OSCE	:	Organismo Supervisor de Contrataciones con el Estado
R.S.	:	Resolución de Superintendencia
SPOT	:	Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias
SUNAT	:	Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria

GLOSARIO

<i>Acreedor tributario</i>	49
<i>Construcción</i>	49
<i>Constructor</i>	49
<i>Contribución</i>	49
<i>Contribuyente</i>	49
<i>Derechos</i>	49
<i>Deudor tributario</i>	49
<i>Impuesto</i>	49
<i>Infracción tributaria</i>	49
<i>Licencias</i>	50
<i>Norma</i>	50
<i>Obligación tributaria</i>	50
<i>Tasa</i>	50
<i>Tributación</i>	50

RESUMEN

La tesis tiene como propósito analizar la incidencia de las normas contables y tributarias en la determinación de las obligaciones tributarias de las empresas pertenecientes al sector construcción de la ciudad de Cajamarca. Asimismo de la información recopilada de las empresas constructoras cajamarquinas, todos resaltan la falta de un análisis de las normas contables y tributarias que les permitan evaluar las opciones que brinda la norma tributaria y contrastarla con la norma contable al momento de determinar sus obligaciones tributarias y cautelar el pago de las mismas. La presente investigación consta de los siguientes capítulos:

Capítulo I: Planteamiento metodológico

Capítulo II: Aspectos generales de las empresas del sector construcción de la ciudad de Cajamarca.

Capítulo III: Análisis de las normas contables y tributarias aplicables a las empresas de construcción de la ciudad de Cajamarca.

Capítulo IV: Incidencia de las normas contables y tributarias aplicables a las empresas de construcción de la ciudad de Cajamarca.

Capítulo V: Presentación y discusión de resultados

De los ya mencionados capítulos he llegado a la conclusión que las empresas constructoras cajamarquinas no realizan un debido análisis de las normas contables y tributarias aplicables a ellas y que asumen obligaciones tributarias a corto plazo pudiendo optar por asumir estas obligaciones tributarias a largo plazo.

Palabras clave: Construcción, Impuesto a la Renta, Normas contables y tributarias, IGV en el sector construcción.

ABSTRACT

The purpose of the thesis is to analyze the incidence of accounting and tax rules in determining the tax obligations of companies belonging to the construction sector of the city of Cajamarca. In addition to the information gathered from the construction companies in Cajamarca, all highlight the lack of an analysis of the accounting and tax rules that allow them to evaluate the options provided by the tax rule and contrast it with the accounting standard when determining their tax and precautionary obligations. The payment of the same.

The present investigation consists of the following chapters:

Chapter I: Methodological Approach

Chapter II: General aspects of the companies of the construction sector of the city of Cajamarca.

Chapter III: Analysis of the accounting and tax rules applicable to construction companies in the city of Cajamarca.

Chapter IV: Incidence of the accounting and tax rules applicable to construction companies in the city of Cajamarca.

Chapter V: Presentation and discussion of results

From the aforementioned chapters I have come to the conclusion that the Cajamarquina construction companies do not carry out a proper analysis of the accounting and tax rules applicable to them and that they assume short-term tax obligations, being able to choose to assume these tax obligations in the long term.

Keywords: Construction, Income Tax, Accounting and tax rules, IGV in the construction sector.

INTRODUCCION

Uno de los pilares de la economía peruana es la actividad desarrollada por las empresas del sector construcción, el ámbito de la construcción en los últimos años ha crecido de manera significativa, generando la atracción para invertir de diversas empresas, mostrando así una economía sólida, de sostenido crecimiento y porque en el sector de construcción existen tratamientos contables y tributarios muy atractivos que el presente trabajo de investigación busca identificar, analizar y poner a disposición a todos los usuarios que recurran a esta investigación.

CAPITULO I

PLANTEAMIENTO METODOLOGICO

I. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1. Situación problemática

En la actual situación de nuestro país en el cual observamos el desarrollo de los diversos sectores productivos de nuestra economía es necesario poner énfasis en la situación actual del sector construcción, sector que ha venido creciendo considerablemente ya sea por el apoyo del gobierno mediante el financiamiento de obras públicas o por la empresa privada, esto conlleva a que diversas empresas orienten sus actividades al sector construcción, sin tener en cuenta los aspectos contables y tributarios que se deben considerar al momento de cumplir con el pago de sus impuestos, originando la necesidad de establecer un análisis profundo de la aplicación de normas contables y tributarias que rigen al sector construcción al determinar las obligaciones tributarias que las empresas deben hacer frente.

Desde el punto de vista tributario, la correcta aplicación de la norma tributaria es de suma importancia puesto que de ello depende la adecuada determinación de las obligaciones tributarias formales y sustanciales establecidas en el sistema tributario peruano, en tanto que la mala aplicación de las mismas conlleva a caer en infracciones que se convierten en sanciones establecidas en el código

tributario y normas especiales del sector; traduciéndose en fuertes multas económicas que pueden llegar a afectar la viabilidad, rentabilidad y liquidez de las empresas del sector construcción.

Desde el punto de vista contable el no análisis de la norma contable puede resultar información no razonable que influirá en la toma de decisiones de los empresarios y personal que los toma, y en general afectar a usuarios internos y externos de los estados financieros.

Los empresarios del sector construcción en la ciudad de Cajamarca actualmente no tienen conocimiento pleno de las normas contables y tributarias que deben aplicar a sus empresas; de otro lado algunas empresas no desarrollan un planeamiento contable tributario permanente, derivado de la falta de análisis profundo de las normas contables y tributarias que deben cumplir.

1.2. Selección y delimitación del problema

Debido al notorio crecimiento del sector construcción, la normatividad contable y tributaria se ha ido modificando de acuerdo a las necesidades del sector y del estado; sin embargo estas modificaciones no son del todo precisas, por lo que se necesita un análisis completo y profundo de la normatividad aplicable al sector construcción, siempre buscando la correcta aplicación de las mismas, teniendo en cuenta que dicha aplicación incide en la determinación de las obligaciones tributarias.

La investigación se realizó a las empresas de construcción en la ciudad de Cajamarca en el momento actual, estudio limitado a la unidad de análisis que corresponde a 15 empresas del sector construcción a fin de evaluar como se viene aplicando la normatividad contable y tributaria y determinar la incidencia en la determinación de sus obligaciones tributarias.

1.3. Formulación del problema

¿Cómo incide el análisis de las normas contables y tributarias en la determinación de las obligaciones tributarias en las empresas de construcción en la ciudad de Cajamarca?

1.3.1. Sistematización del problema

- 1) ¿Qué normas contables y tributarias se debe analizar para determinar de manera adecuada las obligaciones tributarias en las empresas del sector construcción en la ciudad de Cajamarca?
- 2) ¿Existen interpretaciones inadecuadas o vacíos legales al momento de aplicar las normas contables y tributarias en el sector construcción en la ciudad de Cajamarca?
- 3) ¿Qué hacer para la correcta determinación de la obligación tributaria en las empresas del sector construcción de la ciudad de Cajamarca?

1.4. Justificación de la investigación

Este trabajo fue realizado en el marco del proceso de investigación científica. Para el efecto en primer lugar se ha identificado la problemática que tiene las empresas del sector construcción al aplicar erróneamente las normas contables y tributarias al determinar las obligaciones tributarias. Sobre esa base se ha propuesto la solución correspondiente a través de la hipótesis.

Asimismo en el marco del proceso de investigación se formularon los objetivos, que vienen a ser los propósitos que busca lograr la investigación. También se ha identificado todos los elementos de la metodología específica a utilizar.

La investigación comprendió el trabajo de campo para recoger las opiniones de las personas relacionadas con las variables que se tratan. Esta información es la base para contrastar la hipótesis.

El cambio normativo contable y tributario que se ha realizado en los últimos meses ha hecho que las empresas de construcción se adapten a ellas sin una orientación correcta, esto conlleva a que no existe un correcto análisis de las normas.

1.5. Alcances y limitaciones

1.5.1. Alcance de la Investigación:

La investigación servirá a otros investigadores en materia tributaria, alumnos de pregrado y post grado interesados en el tema; a docentes que dicten cátedra relacionada con la materia; a la administración tributaria y al Estado mismo como punto de referencia o partida para mejorar u orientar mejor su acción de control y política tributaria; y a contribuyentes interesados en el tema. La investigación alcanza al periodo actual ya que se desea conocer la incidencia de las normas contables y tributarias en la determinación de las obligaciones tributarias presentes.

1.5.2. Limitaciones de la investigación:

Hay pocas investigaciones en el país referidas al tema y si las hay son en otras regiones o ciudades y a nivel local no se ha encontrado alguna investigación, no hay tesis en la EPG-UNC ya que la mención en tributación es reciente.

Sin embargo, es un tema que si preocupa o es importante para los contribuyentes que se encuentra inmersos en el sector construcción; así como contadores profesionales que tiene la responsabilidad de llevar la contabilidad de empresas constructoras.

Por otro lado, el tiempo fue una limitante para la recolección de datos de la muestra de empresas a encuestar o entrevistar, ya que el

investigador desarrolla actividades laborales de forma dependiente, pero sin embargo hubo voluntad y predisposición para desarrollar el trabajo de investigación.

La presente investigación es de tipo transversal, ya que estudiará la situación actual, no es una investigación longitudinal que abarque varios periodos anteriores.

Los resultados del estudio se realizaron en la ciudad de Cajamarca, quizá no puedan generalizarse en su totalidad a nivel del país, pero sin embargo servirá como referencia importante sobre el análisis de las normas tributarias y contables y su incidencia en la determinación de la obligación tributaria.

1.6. Objetivos de la investigación

1.6.1. Objetivo general

Establecer la incidencia del análisis de las normas contables y tributarias en la determinación de las obligaciones tributarias, en las empresas del sector construcción en la ciudad de Cajamarca.

1.6.2. Objetivos específicos

- 1) Identificar y seleccionar las normas contables y tributarias que se deben analizar para determinar de manera adecuada las

obligaciones tributarias en las empresas del sector construcción en la ciudad de Cajamarca.

- 2) Identificar las principales interpretaciones inadecuadas y vacíos legales en la aplicación de las normas contables y tributarias en el sector construcción en la ciudad de Cajamarca.
- 3) Proponer planes y medidas de control tributario para la correcta determinación de la obligación tributaria en las empresas del sector construcción en la ciudad de Cajamarca.

1.7. Hipótesis

1.7.1. Hipótesis general

“El análisis adecuado de las normas contables y tributarias inciden en la correcta determinación de las obligaciones tributarias en las empresas de construcción en la ciudad de Cajamarca”

1.7.2. Hipótesis específicas

- Las empresas de construcción de la ciudad de Cajamarca desconocen la normatividad contable y tributaria al momento de determinar las obligaciones tributarias.

- Las empresas constructoras no realizan un adecuado análisis de las normas contables y tributarias aplicables a sus contratos de construcción.
- Las empresas del sector construcción de la ciudad de Cajamarca no cuentan con una planificación tributaria al momento de desarrollar sus actividades.

1.8. Operacionalización de variables

VARIABLES	DIMENSIONES	INDICADORES	INSTRUMENTO
I. Normas contables y tributarias vigentes aplicables al sector construcción.	Conjunto de normas tributarias vigentes aplicables al sector construcción.	Determinación de la Base imponible del Impuesto a la Renta	Cuestionario de encuesta
		Determinación de la Base imponible del Impuesto General a las Ventas	
		SPOT aplicable al Sector Construcción	
		Análisis del Régimen Tributario Vigente	
		Interpretación SUNAT y Tribunal Fiscal referida a actividades de construcción	
	Conjunto de normas contables vigentes aplicables al sector construcción.	Conocimiento de Principios de Contabilidad.	
		Conocimiento de la Clasificador Internacional Industrial Uniforme CIIU.	
		Conocimiento de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)	
		Gestión de contratos de Construcción	
II. Determinación de Obligaciones Tributarias.	Determinación de Obligaciones tributarias	Cumplimiento de Obligaciones tributarias	
		Determinación del Impuesto a la Renta e IGV	
		Pago de impuestos y multas.	
		Aplicación del SPOT (Deducciones)	
		Incidencia de la gestión de contratos de construcción en la determinación de Obligaciones tributarias.	

1.9. Metodología

1.9.1. Tipo de estudio

El estudio es no experimental descriptivo-analítico de asociación correlacional y de corte transversal. Se buscó describir y analizar las normas contables y tributarias y su incidencia en la determinación de las obligaciones tributarias en las empresas de construcción de la ciudad de Cajamarca, el cual incide directamente en la determinación de las obligaciones tributarias.

El estudio aplicado no experimental ya que no se pueden manipular las variables del modelo, debido a que no hay una relación de causa-efecto, los conocimientos científicos van a servir para describir y explicar una relación de variables que servirá para elaborar bases teóricas que sirva de guía en la determinación de las obligaciones tributarias.

Por su delimitación temporal se trata de un estudio transversal por que la información necesaria para la investigación fue levantada en un momento determinado de tiempo en la unidad de análisis conformado por los actuales contribuyentes (15) dedicados al servicio de construcción de la ciudad de Cajamarca, así como a contadores profesionales independientes inmersos en el sector construcción, buscando determinar la interpretación que ellos realizan a las normas.

Por los objetivos que se persiguen es un estudio asociativa-correlacional porque busca determinar el grado de asociación estadística entre el análisis que se realiza a las normas contables tributarias y la determinación de las obligaciones tributarias.

Por la naturaleza de los datos es un estudio cuantitativo, debido a que se procesan datos numéricos y además es un estudio cualitativo porque se determinará el análisis de las normas contables y tributarias en el sector construcción en la ciudad de Cajamarca.

1.9.2. Unidad de análisis

La unidad de análisis para la presente investigación es de 15 empresas de construcción de la ciudad de Cajamarca.

1.9.3. Campo de estudio

El campo de estudio es la tributación y las normas que la comprenden como la Ley del Impuesto a la Renta, Ley del Impuesto general a las Ventas, Código tributario, Norma Internacional de Contabilidad N° 11 – Contratos de Construcción, etc.

1.9.4. Objeto de estudio

Análisis de las normas contables y tributarias y su incidencia en la determinación de las obligaciones tributarias en las empresas de construcción de la ciudad de Cajamarca.

1.9.5. Población y muestra

La presente investigación contó con una muestra por conveniencia realizada a 15 empresas dedicadas al servicio de construcción. Las razones que justifica la muestra por conveniencia es que de ellos se obtendrá información fácil, confiable y fidedigna necesaria para la presente investigación, esto permitió disminuir costos en obtención de información y optimización del tiempo.

1.9.6. Métodos generales de investigación

Descriptivo.- Se utilizó para describir la normatividad contable y tributaria aplicable al sector construcción.

Analítico – Sintético.- Estos métodos se aplicaron con el propósito de conocer a las partes del objeto de estudio de manera más simple y real, de tal forma que podamos establecer las relaciones entre las variables seleccionadas y se pueda establecer los principios del problema y llegar a las

consecuencias del mismo y dar las explicaciones a partir del estudio.

Hipotético – Deductivo.- Se utilizó este método puesto que en él se plantea una hipótesis que se puede analizar deductiva o inductivamente; es decir que se busca que la parte teórica no pierda su sentido, por ello la teoría se relaciona posteriormente con la realidad. Como notamos una de las características de este método es que incluye otros métodos, el inductivo o el deductivo, analítico y sintético, que también es opcional.

1.9.7. Técnicas e instrumentos de investigación

Técnicas de recolección de datos: En la presente investigación se aplican aquellas técnicas que permitan ordenar y recopilar información contenida en documentos relacionados con el problema y objetivo de la investigación, siendo así los documentos analizados para la presente investigación documentos escritos y estadísticos (fuentes secundarias) así como información proporcionada por la encuestas (fuentes primarias).

Dentro de los documentos escritos se ha considerado los libros, textos y publicaciones normas contables y tributarias, dentro de

las encuestas éstas fueron realizadas a la muestra, unidad de análisis, contribuyentes del sector construcción y contadores profesionales inmersos en el sector construcción de la ciudad de Cajamarca.

La información es trabajada a través de técnicas de lectura, técnicas de fichaje, análisis documental y encuestas.

Técnicas de procesamiento de datos: Para el procesamiento de la información se utilizan programas como Microsoft Word, Microsoft Excel, que nos permitirán recopilar y sistematizar los datos obtenidos de la aplicación de la encuesta.

Técnicas de análisis e interpretación de resultados: A través de Microsoft Excel se construyen gráficos y cuadros los cuales permiten analizar e interpretar la información proveniente de los documentos estadísticos.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

2.1. Antecedentes del problema

La actividad de construcción tradicionalmente es una de las actividades más importantes en el sector empresarial de nuestro país, dada la necesidad de nuevas y modernas edificaciones y construcciones, la necesidad de obras de infraestructura pública, como carreteras de acceso a los diversos puntos de nuestro país, o para satisfacer la necesidad de vivienda de una población cada vez más en aumento.

La misma evolución del sector construcción ha originado que se dicten normas contables y tributarias que permita el control de dicho sector, sin embargo la dación de las normas tributarias y contables no son del todo precisas puesto que existen diferentes interpretaciones a las normas no llegando aún a una estandarización, por ese motivo se ha planteado con el objetivo de analizar las normas contables y tributarias que rige al sector construcción, y la incidencia que tienen las mismas en la determinación de las obligaciones tributarias.

En la presente investigación se ha tomado en cuenta los siguientes trabajos:

- Christian David Salazar Salazar. Colombia 2012, en su investigación, “Un modelo contable del sector construcción en

Colombia”, de la cual podemos describir el conjunto de imprecisiones en la normatividad contable colombiana comparando con la realidad peruana, permitiendo obtener una comparación real de dicho sector en ambos países.

- Castro Polo, Sandra Patricia, Quiroz Vega, Fiorella Carlyne, Peru-Trujillo 2013, en su trabajo de investigación: “Las causas que motivan la evasión tributaria en la empresa constructora los cipreses S.A.C en la ciudad de Trujillo en el periodo 2012”. Permite tener conocimiento completo de lo que significa evasión tributaria y sus causas, asimismo el papel que desempeña la obligación de tributar esto es las Empresas Trujillanas que por desconocimiento de las Leyes incurrieron en evasión tributaria.
- Lopez Acuña, Fany Esther, Chiclayo 2013. En su investigación “Implicancias de la legislación del IGV en la primera venta de un inmueble efectuada por el constructor”, Chiclayo 2012. Permite obtener el mecanismo del IGV en la primera venta de inmuebles realizadas por el constructor, el nacimiento de la Obligación Tributaria en la enajenación de inmuebles.
- Robles figueroa, Edson. En su investigación “Impacto del sector construcción en la economía peruana”, del cual se obtendrá el análisis de la evolución del sector construcción: sus características,

tendencias, tamaño, competencia y proveedores; para terminar con la identificación de oportunidades, amenazas y conclusiones a nivel sector. De manera tal que se obtenga un entendimiento global del sector construcción.

- Alexis Velásquez Cayampi, Ayacucho 2011, en su investigación “Contabilidad del sector construcción”, determina el aspecto contable y tributario basado en normas vigentes en el 2011 y su aplicación de las mismas en el sector construcción, investigación que permite evaluar la normatividad aplicada en el sector construcción de la cual podemos comparar con los cambios normativos dados hasta el año 2014, permitiendo evaluar a fondo la aplicación de normas contables y tributarias que inciden en la determinación de las obligaciones tributarias en el sector construcción. También podemos rescatar la aplicación contable realizada en las empresas del sector construcción.

2.2. Bases teóricas

A continuación se describen las teorías y enfoques pertinentes o relacionados con el tema de investigación que permita establecer las normas pertinentes al sector construcción y de ellas realizar el análisis respectivo para determinar la incidencia de las mismas e la determinación de las obligaciones tributarias.

2.2.1. Actividad de construcción

2.2.1.1. Aspectos generales de la actividad de construcción.

Según la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) 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, instalaciones industriales, tuberías y líneas de transmisión de energía eléctrica, instalaciones 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 sólo 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.

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.

2.2.1.2. Características del sector construcción

Las características de la actividad de las empresas constructoras y de sus trabajadores son diferentes a las empresas de los demás sectores de la economía nacional; difiriendo en dos aspectos básicos:

- Su movilidad permanente, pues sus centros de producción (que son las obras) son temporales en su ubicación y en el tiempo. Cuando una obra finaliza desaparece ese centro de trabajo y el constructor se moviliza.
- La otra diferencia consiste en que las empresas constructoras elaboran, permanentemente, un producto diferente. No hay dos proyectos u obras iguales entre sí. Aún más, ese producto u obra de construcción no es estandarizado, es vendido u ofertado a suma alzada antes de ser construido.

Por estas características muy especiales, las empresas constructoras son de altísimo riesgo empresarial. Además, su actividad y la de sus trabajadores es muy fluctuante en función de la situación económica del país y de la mayor obtención de inversión privada y pública, de allí el vínculo permanente entre el sector y la inversión estatal y privada (extranjera y nacional).

Las actividades de las empresas constructoras son descentralizadas, porque se desarrollan en diferentes lugares del

país. Teniendo un efecto multiplicador en la economía, generando nuevos puestos de trabajo, ya que aproximadamente el 50% de la mano de obra utilizada es no especializada.

2.2.2. Aspectos tributarios del sector construcción.

El ámbito de la construcción en los últimos años ha crecido de manera significativa, generando la atracción de diversas empresas foráneas, quienes han migrado sus actividades por la ventaja de una economía sólida, de sostenido crecimiento y porque en el sector de construcción existen tratamientos tributarios muy atractivos, que son materia de análisis y de los cuales se desarrollara en la presente investigación.

2.2.2.1. Impuesto a la renta (IR)

En relación al IR, el tema relevante vinculado al sector construcción es el referido al reconocimiento de los ingresos. Constituye una regla básica, aplicable a los generadores de rentas empresariales (de “tercera categoría”), reconocer los ingresos generados en un ejercicio comercial de acuerdo al criterio o principio de “lo devengado”. Así, el artículo 57° de la Ley del IR señala que “Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas: a) Las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en

que se devenguen”. Ante la indefinición de lo que es “devengado” se permite indagar el significado en otras normas; en ese sentido, la Norma Internacional de Contabilidad – NIC 1 señala que los ingresos, gastos y costos se irán reconociendo a medida que se gana el derecho o cuando se incurren en éstos y no cuando se cobren o paguen, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros en los cuales corresponden. En tal sentido, si una empresa adquirió el derecho al ingreso en un ejercicio, entonces en dicho ejercicio habrá generado el ingreso, independientemente si lo cobró o no. Ahora bien, tratándose de empresas de construcción o similares que ejecuten contratos de obra, podrán aplicar la regla general de imputación de ingresos (a través del “devengado” ya reseñado) o la regla especial regulada por el artículo 63° de la Ley del IR. Pasamos a detallar entonces los criterios de imputación aplicables a estos contratos.

a) Métodos de reconocimiento de los ingresos

- Contratos de obra no mayores a un (1) ejercicio gravable

En este caso, si las empresas de construcción o similares ejecutan contratos de obra cuyos resultados corresponden a un solo ejercicio gravable, a fin de reconocer los

ingresos generados por dichos contratos, deberán aplicar el principio de lo devengado

- Contratos de obra mayores a un (1) ejercicio gravable

Si los resultados corresponden a más de un ejercicio gravable, se podrán aplicar los métodos de reconocimiento de ingresos señalados en el referido artículo 63°. Pasamos a detallarlos:

- Método de lo percibido

De acuerdo a este método, a fin de determinar la renta bruta anual, las empresas constructoras o similares asignarán 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. En este caso, para los pagos a cuenta del IR, se considera como “renta neta mensual” los importes cobrados en cada mes por avance de obra.

- Método de lo devengado

Por este método, se asigna a cada ejercicio gravable la renta bruta que se establezca deduciendo el importe cobrado o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante el ejercicio gravable, los costos correspondientes a dichos trabajos. En tal sentido, el ingreso neto mensual está constituido por la suma de los importes cobrados y por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante dicho mes.

- Método del diferimiento de los ingresos

Cabe indicar que este método no se aplica a las empresas cuya ejecución de obras no será mayor a tres (3) años.

Así, el IR se aplicará sobre la utilidad tributaria determinada en el ejercicio comercial en que se concluyan las obras, siendo que los ingresos se difieren hasta ese ejercicio. Para este caso, se considerará como ingreso neto mensual los importes cobrados en cada mes por avance de las obras que se encontraran en el último ejercicio de su ejecución. Por ejemplo: si la obra terminase en un plazo mayor a tres (3) años, la utilidad será determinada a partir del tercer año, siguiendo el método a) y b) anteriormente descritos, previa

liquidación del avance de obra generado en el trienio inicial.

- A tener en cuenta para la aplicación de los Métodos
- ✓ Las empresas constructoras no están obligadas a aplicar los tres métodos descritos. Si no desean aplicarlos, el reconocimiento de los ingresos se rige por la regla general del “principio del devengado”.

- ✓ Es de destacar que el método adoptado se aplicará de manera uniforme a todas las obras que ejecute la empresa y no podrá ser variado sin la autorización de la Administración Tributaria peruana (SUNAT), la cual determinará a partir de qué año se podrá aplicar el cambio.

- ✓ En todos los casos, las empresas deberán llevar una cuenta especial por cada obra (control de costos por cada obra). Estas cuentas deberán diferenciarse en las cuentas analíticas de gestión.

- ✓ Ahora bien, los métodos sólo se aplicarán a los ingresos provenientes de la ejecución de “obras”. Por ende, respecto de las empresas que realicen otro tipo de actividades, los ingresos de ellas se imputarán de

acuerdo al principio de lo devengado y se añadirán los ingresos por obras, según lo ya indicado por el método escogido.

2.2.2.2. Impuesto General a las Ventas (IGV) en los contratos de construcción

En el Perú, la definición de lo que se entiende como “contratos de obra” debe de ser hallada en el Código Civil, en aplicación supletoria facultada por la Norma IX del Código Tributario, ante una ausencia de definición expresa en la Ley del IR. Las “empresas de construcción”, deben ser definidas a través de la CIU 45. Así por ejemplo, no son empresas constructoras, las de arquitectura e ingeniería, alquiler de andamios sin montaje y desmontaje, descontaminación del suelo, profundización de pozos, etc. Complementariamente a lo referido al IR, dos son las operaciones vinculadas al sector construcción que están gravadas con el 18% de tasa del Impuesto General a las Ventas (IGV): a) Los contratos de construcción y, b) La primera venta de inmuebles que ejecute el constructor (no gravándose en este supuesto el valor del terreno). Cabe añadir, que es usual en el Perú que las obras se efectúen a través de los denominados “consorcios”, los cuales son una especie de los “contratos de colaboración empresarial”. En tal sentido, es posible en estos casos escoger, a través de un

planeamiento tributario adecuado, si se va a desarrollar un consorcio con “contabilidad independiente” (el cual será contribuyente y generará un número de identificación tributaria denominado “RUC”), o un consorcio “sin contabilidad independiente”, que más bien ha de atribuir rentas a sus consorciados. Cabe destacar y recordar que si las operaciones se efectúan entre países andinos, como sería el caso del Perú y Bolivia, las rentas empresariales de las constructoras sólo serán gravables en el país de la fuente (donde se desarrolla la actividad de construcción).

2.2.2.3. El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central - SPOT en los contratos de construcción.

Desde diciembre de 2010 también están sujetas al Régimen de Deduciones o Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central - SPOT las prestaciones económicas derivadas del contrato de construcción gravado con el Impuesto General a las Ventas (IGV).

Según la Resolución de Superintendencia N° 293-2010/SUNAT, se entiende como contratos de construcción a los que se celebren respecto de las actividades comprendidas en el inciso d) del

artículo 3° de la LIGV, con excepción de aquellos que consistan exclusivamente en el arrendamiento, subarrendamiento o cesión en uso de equipo de construcción dotado de operario.

2.2.3. Aspectos contables del sector construcción:

La actividad de construcción se encuentra bajo el marco contable de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 11 – Contratos de construcción, y en ella se define al contrato de construcción como: “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”.

La Norma distingue entre un contrato de precio fijo y un contrato de margen sobre el coste. El primero se define como un contrato de construcción en el que el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto, y en algunos casos tales precios están sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costes.

Por otra parte, el contrato de margen sobre el coste es un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista los costes satisfechos por él y definidos previamente en el contrato, más un porcentaje de esos costes o una cantidad fija.

En los párrafos 7 a 10 se trata la problemática de la agrupación y segmentación de los contratos de construcción, de la que cabe destacamos los siguientes aspectos:

Cuando un contrato cubre varios activos, la construcción de cada uno de ellos debe tratarse como un elemento separado (sujeto a condiciones). Un grupo de contratos, ya procedan de un cliente o de varios, se tratará como un único contrato de construcción (sujeto a condiciones).

Asimismo en los citados párrafos 7 a 10 se establece que un contrato puede contemplar, a voluntad del cliente, la construcción de un activo adicional a lo pactado originalmente, o puede ser modificado para incluir la contraprestación del activo. La construcción de este activo adicional debe tratarse como un contrato separado (sujeto a condiciones).

Así mismo la norma contable debe analizarse en coordinación de la norma tributaria análisis que se realizara en el transcurso del desarrollo de la investigación.

2.2.4. Obligaciones tributarias.

La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley,

La obligación tributaria es exigible:

- 1) Cuando deba ser determinada por el deudor tributario, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado por Ley o reglamento y, a falta de este plazo, a partir del décimo sexto día del mes siguiente al nacimiento de la obligación. Tratándose de tributos administrados por la SUNAT, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado en el Artículo 29° de este Código o en la oportunidad prevista en las normas especiales en el supuesto contemplado en el inciso e) de dicho artículo.
- 2) Cuando deba ser determinada por la Administración Tributaria, desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda tributaria. A falta de este plazo, a partir del décimo sexto día siguiente al de su notificación¹.

¹ Art. 4, Código Tributario: La Obligación Tributaria

Refiriéndonos así al código tributario que establece que “El acreedor tributario es aquél en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria. El Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, son acreedores de la obligación tributaria, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente”².

“Cuando varias entidades públicas sean acreedores tributarios de un mismo deudor y la suma no alcance a cubrir la totalidad de la deuda tributaria, el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales, los Gobiernos Locales y las entidades de derecho público con personería jurídica propia concurrirán en forma proporcional a sus respectivas acreencias”³.

“Las deudas por tributos gozan de privilegio general sobre todos los bienes del deudor tributario y tendrán prelación sobre las demás obligaciones en cuanto concurren con acreedores cuyos créditos no sean por el pago de remuneraciones y beneficios sociales adeudados

^{2 y 3}Art. 4, Código Tributario: La Obligación Tributaria

a los trabajadores; las aportaciones impagas al Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones y al Sistema Nacional de Pensiones, y los intereses y gastos que por tales conceptos pudieran devengarse, incluso los conceptos a que se refiere el Artículo 30° del Decreto Ley N° 25897; alimentos; e hipoteca o cualquier otro derecho real inscrito en el correspondiente Registro”^{4,5}.

“El deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable”⁶.

“Contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria”⁷.

“Responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste”⁷.

“La obligación tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal. En caso de herencia

^{4, 5, 6 y 7} Art. 4, Código Tributario: La Obligación Tributaria

la responsabilidad está limitada al valor de los bienes y derechos que se reciba”⁸.

La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

- Pago
- Compensación
- Condonación
- Consolidación
- Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa
- Otros que se establezcan por leyes especiales.

Las deudas de cobranza dudosa son aquéllas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y respecto de las cuales se han agotado todas las acciones contempladas en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, siempre que sea posible ejercerlas.

2.3. Definición de términos básicos

2.3.1. Términos Básico

⁸Art. 6, Código Tributario: La Obligación Tributaria

- **Acreedor tributario:** es aquél en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria.
- **Construcción:** Este verbo hace mención a edificar, fabricar o desarrollar una obra de ingeniería o de arquitectura.
- **Constructor:** Se aplica a la persona o empresa que construye edificios, obras de arquitectura o ingeniería.
- **Contribución:** Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.
- **Contribuyente:** es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria.
- **Derechos:** son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.
- **Deudor tributario:** es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.
- **Impuesto:** Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.
- **Infracción tributaria:** Es toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre

tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos.

- **Licencias:** Son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.
- **Norma:** Regla que debe ser respetada y que permite ajustar ciertas conductas o actividades.
- **Obligación tributaria:** Es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.
- **Tasa:** Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.
- **Tributación:** Es el conjunto de obligaciones que deben realizar los ciudadanos sobre sus rentas, propiedades, mercancías p servicios que prestan, en beneficio del Estado, para su sostenimiento y el suministro de servicios, tales como defensa, transportes, comunicaciones, educación, vivienda, etc.

CAPITULO III

ASPECTOS GENERALES DE LAS EMPRESAS DEL SECTOR

CONSTRUCCION DE LA CIUDAD DE CAJAMARCA

3.1. Antecedentes de las empresas del sector construcción.

La actividad de construcción tradicionalmente es una de las actividades más importantes en el sector empresarial de nuestro país, dada la necesidad de nuevas y modernas edificaciones y construcciones, la necesidad de obras de infraestructura pública, principalmente carreteras de acceso a los diversos puntos de nuestro país, básicamente para satisfacer la necesidad de vivienda de una población cada vez más en aumento. A lo largo de los años ha sido una unidad de medición del bienestar económico nacional.

El sector de la construcción tiene un efecto multiplicador: se generan cuatro puestos de trabajo en otros sectores por cada puesto en la construcción y se pagan tres dólares en sueldos en otros sectores por cada dólar gastado en remuneraciones para la construcción.

Además de su capacidad de generar empleo por ser intensivo en mano de obra, la evolución de este sector está estrechamente ligada al desempeño de diversas industrias. A ello se debe su relevancia en la evolución de otros sectores y de las principales variables macroeconómicas.

El crecimiento en este sector se ve impulsado por los programas gubernamentales de vivienda, la reactivación de la autoconstrucción motivada por mayores facilidades de financiación, un entorno de tipos de interés competitivos y la mejora en las expectativas económicas. Por su parte, la inversión pública en infraestructura también contribuye a su crecimiento, lo cual logra activar la industria de la construcción y muchas otras actividades económicas relacionadas con ella.

La principal diferencia con otras actividades es la dimensión y el costo del producto, y además, que éste es único cada vez. El producto que se requiere en un contrato de construcción es también un producto que se fabrica en respuesta a las necesidades de unos clientes. Por esta especial diferencia con otras industrias la actividad de la construcción involucra ingenieros y arquitectos que hacen el diseño, fabricantes y distribuidores de los materiales y equipos usados, personal técnico que dirige el trabajo de campo, personal técnico que realiza el trabajo, supervisores que revisan los planos y hacen cumplir los reglamentos, y muchos más.

Por tanto, como industria de la construcción se entiende no sólo la actividad de los constructores, sino también desde los profesionales proyectistas hasta los productores de insumos para la construcción. Es decir, que ya sea de manera directa o indirecta, la industria de la construcción genera miles de puestos de trabajo.

El sector construcción crece a tasas superiores al 10%, vale decir a ritmos mayores que la tasa de crecimiento del PBI global. Tal es así que desde el 2006 creció en más del 14% anual, excepto en el 2009 cuando cayó al 6% causado por la crisis financiera internacional, pero inmediatamente se recuperó hasta alcanzar en el 2010 una tasa superior al 17%. Los años subsiguientes continuó creciendo, aunque con menor velocidad, tal como corroborarse en las estadísticas oficiales del INEI y del BCRP.

En el crecimiento sectorial destacan las obras relacionadas con la edificación de viviendas y centros comerciales, favorecidos por las condiciones de acceso al financiamiento a través de créditos hipotecarios promovidos por el Estado y otras fuentes privadas del sistema financiero.

En los últimos años se construyeron, ampliaron o mejoraron decenas de miles de viviendas en el país, las que fueron colocadas predominantemente en el sector de la clase media en evidente ascenso

Algo notable en el boom constructivo es que la mayor demanda de viviendas responde al creciente número de familias que tienen relativamente mayores ingresos económicos y por tanto capacidad de adquirir créditos hipotecarios, asimismo, a que las tasas de interés y las cuotas les resultan asequibles

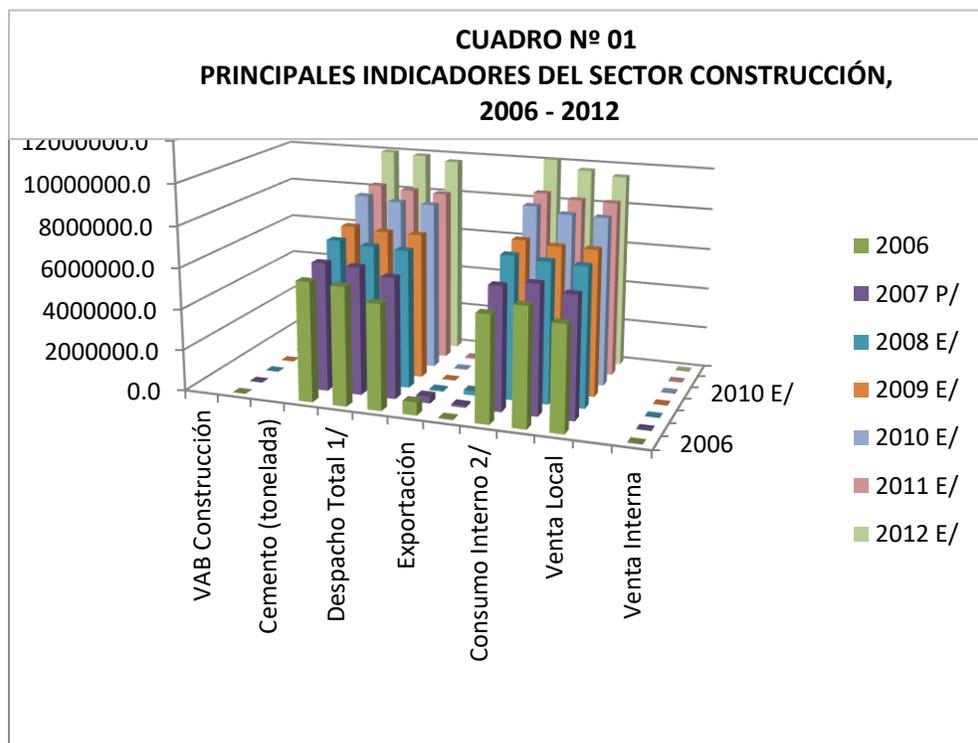
La edificación destinada a la clase media y media alta de la población se orienta principalmente a edificios de departamentos. Implantadas en edificios multifamiliares donde predominan los departamentos de 3 ambientes cuya superficie mínima según los códigos de edificación debe ser mínimo de 100m² y máximo de 180m²

El cambio urbano y aumento de la construcción privada se produce principalmente en Lima y dentro de ella en Miraflores y Barranco. En la zona se construyeron gran cantidad de proyectos, muchos de los cuales se hallan ocupados y vendidos. Los valores se ubican entre los US\$ 800 y US\$ 900/m². En algunas ciudades del interior se repite esto mismo e incluso se sobrepasa como en el caso de Huaraz, en cuyo centro se ofertan predios entre 1,000 a 2,000 US \$/m²

Pero lo que opera como dinamizador del crecimiento de la construcción es el número de proyectos habitacionales destinados principalmente a la clase media baja y baja que se está incrementando de manera muy

importante, gracias a la actuación de programas de vivienda populares como Mi Vivienda, Techo Propio, entre otros

Según el Marco Macroeconómico Multianual 2011-2013, se espera que el dinamismo del sector construcción se manifieste en un crecimiento superior a una tasa de 10% durante el periodo, a la par con el incremento de la inversión privada



Fuente: INEI

En el cuadro Nº 1, se muestra los principales indicadores que miden el crecimiento del sector construcción, evaluando así la producción y consumo del cemento el cual asciende a más de 10 millones de toneladas de cemento consumido en nuestro país (consumo local) para el año 2012

mostrando un gran crecimiento respecto al año 2006 que tan solo se consumió menos de 5 millones de toneladas.

CAPITULO IV
ANALISIS DE LAS NORMAS CONTABLES Y TRIBUTARIAS
APLICABLES A LAS EMPRESAS DE CONSTRUCCION
DE LA CIUDAD DE CAJAMARCA

4.1. Definición jurídica para los contratos de construcción o de obra y la actividad de construcción.

4.1.1. Definición jurídica para los contratos de construcción o de obra

a. Para el Código civil Peruano.

En nuestro país las definiciones para el contrato de construcción empiezan en los artículos 1771 al 1789 del Código Civil, señalando así al contrato de obra en el cual el contratista se obliga a hacer una obra determinada y el comitente a pagarle una retribución, las normas del Código Civil que regulan el contrato de obra, son bastante simples y muchas veces suficientes para afrontar las complejidades mencionadas. Se trata más bien de marco normativo con un sesgo hacia obras de construcción civil y/o de pequeña envergadura, dejando de lado las complejidades que pueden presentarse en la práctica en la ejecución de obras más grandes y complejas, tanto civiles, industriales como tecnológicas. Cabe indicar que actualmente, además de las normas del

Código Civil, existen las que regulan el contrato de obra recogidas en la Ley de Contrataciones y adquisiciones del Estado, Ley N° 26850 Texto Único Ordenado de esta ley fue aprobado por el Decreto Supremo N° 083-2004-PCM. y su reglamento por el Decreto Supremo N° 084-2004-PCM.

En consecuencia, si cualquier entidad del Estado peruano desea contratar a un tercero para la ejecución de una obra, como puede ser la construcción de una carretera, de un puente, de un aeropuerto, de un parque, de un cementerio, un colegio, de un hospital entre otros, estas obras se registrarán primero por las normas de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado y su Reglamento, y supletoriamente, en cuanto no sea oponible a su naturaleza, por las normas del Código Civil.

b. Para las Normas Contables.

En el entorno contable, la Norma Internacional de Contabilidad N° 11 define al contrato de construcción como “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”. Estableciendo los lineamientos que permiten a las empresas contratistas reconocer los ingresos y costos.

Para dicho efecto, este término incluye: a) Los contratos de prestación de servicios que estén directamente relacionados con la construcción del activo, por ejemplo los relativos a servicios de gestión del proyecto y arquitectos, así como b) los contratos para la demolición o rehabilitación de activos y la restauración del entorno que puede seguir a la demolición de algunos activos

Cabe señalar que en el Perú la adopción de las NIC se ha producido gradualmente, en el año 2013 se produjo la oficialización de las NIC versión 2013, quedando esta última versión como la vigente en el Perú.

c. Para la normativa vigente en las Contrataciones y Adquisiciones con el Estado

El Reglamento de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado (RCAE en adelante), aprobado por Decreto Supremo N° 184-2008-EF, vigente a partir del 01 de febrero de 2009 , conceptúa en su Anexo Único al contrato de obra como “La construcción, reconstrucción, remodelación, demolición, renovación y habilitación de bienes inmuebles, tales como excavaciones, perforaciones, carreteras, puentes, entre otros, que requieren dirección técnica, expediente técnico, mano de obra, materiales y/o equipos”.

d. Para la normativa Tributaria vigente en el Perú

Si nos remitimos a la propia Ley del Impuesto General a las Ventas, podremos apreciar que en el inciso f) de su artículo 3° (inciso incorporado por el artículo 3 del D.L. N° 1116 (07.07.12) vigente a partir del 01.08.12.), define a los contratos de construcción de forma siguiente: “...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...”, ahora bien recurriendo al literal d) nos remite a las actividades clasificadas como construcción en la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas.

Debemos aclarar que la Ley del Impuesto a la Renta y su debido reglamento no señalan definición alguna sobre actividades de construcción sin embargo hace mención en tanto a las actividades de construcción a empresas constructoras y empresas similares a las constructoras, definiendo a estas últimas en el artículo 36° del Reglamento de la LIR el cual establece que “Se consideran empresas similares a que se refiere el artículo 63° de la LIR, a las que cuentan con proyectos con alto nivel de riesgo, a ser ejecutado durante más de un ejercicio gravable, cuyo resultado sólo es posible definirlo razonablemente hasta finalizar el proyecto”.

El procedimiento N° 40 del TUPA de la SUNAT señala que para tal efecto el contribuyente debe presentar una solicitud sustentada invocando la autorización para aplicar el régimen de determinación de renta bruta a empresas similares a las de construcción, debidamente firmada por él mismo o su representante legal acreditado en el RUC, dirigida al Intendente de Principales Contribuyentes Nacionales, el Intendente Regional o el Jefe de la Oficina Zonal, según corresponda

De allí en más, no se brindan mayores alcances sobre qué debe entenderse por “empresas similares a las de construcción”, pero a título de ejemplo podemos mencionar que la Resolución Directoral N° 249-82-EF/74 del 26 de mayo de 1982 ha declarado que el artículo 63° de la LIR es aplicable a los contratos de “llave en mano por administración controlada” en los cuales el contratista se dedica a la dirección y administración de la obra, más no participa directamente en los costos de la obra, siendo su retribución cancelada según el avance de la obra y los costos de la misma.

e. La CIIU y las actividades de construcción

Como ya se mencionó párrafos arriba la Ley del IGV considera las actividades de construcción a la clasificación de actividades empleada por las Naciones Unidas denominado Clasificador Internacional

Industrial Uniforme CIIU el cual es una norma de referencia elaborada por las Naciones Unidas, con la finalidad de uniformizar criterios de clasificación de todas las actividades económicas a nivel mundial.

En esta clasificación las actividades económicas se encuentran clasificadas en Divisiones y éstas a su vez se ramifican en otras más detalladas. La División que corresponde a la actividad de construcción es la División 41, 42 y 43, de acuerdo a la CIIU vigente, CIIU Revisión 4, aprobada por Resolución Jefatural N° 024-2010-INEI, en donde se señala la adopción en el país de la Revisión 4 de la CIIU, igualmente esta resolución ha sido tomada por SUNAT en el INFORME N° 003-2011-SUNAT/2B0000, en el cual hace referencia a la adopción de la revisión N° 4 para calificación de actividades de construcción.

Ahora bien desarrollaremos la clasificación de las actividades de construcción que ha adoptado SUNAT

a) 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, etc.

b) 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.

c) 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, etc. 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.

Debemos señalar que la actividad de construcción se caracteriza porque las labores desempeñadas por el contratista se realizan en un predio que es de propiedad del comitente. En igual sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal según RTF N° 256-3-99:

“... Que de lo señalado en el considerando que antecede, 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 éste como la contraprestación entregada con ocasión de la prestación de una actividad de construcción, mas 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”, gravado con el Impuesto General a las Ventas, necesariamente deberá realizarse en un terreno que no sea de dominio del constructor y en el cual el tercero encarga su construcción, mientras que si se realiza dicha actividad mediante la edificación que efectúa el constructor, en un terreno de su propiedad, para su posterior venta., constituye una operación diferente, también gravada con el impuesto general a las Ventas, pero, como “primera venta de inmueble”

4.2. Análisis de la Norma Internacional de contabilidad N° 11 Contratos de construcción

La NIC 11 tiene por objetivo prescribir el tratamiento contable de los ingresos ordinarios y los costes relacionados con los contratos de construcción. Su ámbito de aplicación es la contabilización de los contratos de construcción en los estados financieros de los contratistas.

Se entiende por contrato de construcción 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.

La Norma distingue entre un contrato de precio fijo y un contrato de margen sobre el coste. El primero se define como un contrato de construcción en el que el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto, y en algunos casos tales precios están sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costes.

Por otra parte, el contrato de margen sobre el coste es un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista los costes satisfechos por él y definidos previamente en el contrato, más un porcentaje de esos costes o una cantidad fija.

En los párrafos 7 a 10 se trata la problemática de la agrupación y segmentación de los contratos de construcción, de la que cabe destacamos los siguientes aspectos:

- Cuando un contrato cubre varios activos, la construcción de cada uno de ellos debe tratarse como un elemento separado (sujeto a condiciones).

- Un grupo de contratos, ya procedan de un cliente o de varios, se tratará como un único contrato de construcción (sujeto a condiciones).

Asimismo en los citados párrafos 7 a 10 se establece que un contrato puede contemplar, a voluntad del cliente, la construcción de un activo adicional a lo pactado originalmente, o puede ser modificado para incluir la contraprestación del activo. La construcción de este activo adicional debe tratarse como un contrato separado (sujeto a condiciones).

En los párrafos 11 a 15 se tratan los Ingresos ordinarios del contrato, los cuales deben comprender el importe inicial del ingreso acordado en el contrato así como cualquier modificación en el trabajo contratado, ya sean reclamaciones o incentivos siempre que sea probable que de los mismos

resulte un ingreso y que sean susceptible de una valoración fiable. Los ingresos ordinarios del contrato se valoran al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir.

Los costes del contrato (párrafos 16 al 21) deben comprender los relacionados directamente con el contrato específico, los relacionados con la actividad de contratación en general y puedan ser imputados al contrato específico así como cualquier otro coste que se pueda cargar al cliente, según los términos pactados en el contrato.

Los costes del contrato comprenden todos los costes atribuibles al mismo desde la fecha en que éste se convierte en firme hasta el final de la ejecución de la obra correspondiente.

El trámite de negociación del mismo, pueden ser incluidos como parte de los costes del contrato siempre que puedan ser identificados por separado y valorados con suficiente fiabilidad, si es probable que el contrato llegue a obtenerse.

Cuando los costes incurridos al obtener un contrato se reconozcan como un gasto del ejercicio en que se han incurrido, no podrán ser ya acumulados en el coste del contrato cuando éste se llegue a obtener en un ejercicio posterior.

El reconocimiento de los ingresos ordinarios y gastos son tratados en profundidad en los párrafos 22 a 35.

Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos ordinarios y costes asociados con el mismo deben ser reconocidos en resultados como tales. Así mismo, se debe reconocer inmediatamente todas las pérdidas esperadas.

Al método que reconoce los ingresos ordinarios y costes con referencia al estado de realización del contrato se le denomina Método de Porcentaje de Realización. Según este método:

- Los ingresos ordinarios se comparan con los costes
- Se revelará el importe de los ingresos ordinarios, de los gastos y de los resultados que pueden ser atribuidos a la parte del contrato ya ejecutado.
- Los ingresos ordinarios del contrato se reconocen como tales en la cuenta de resultados a lo largo de los ejercicios en los que se lleve a cabo la ejecución del contrato.
- Los costes se reconocerán como gastos del ejercicio en el que se ejecute el trabajo con el que están relacionados.

- Todo exceso esperado de los costes sobre los ingresos ordinarios totales derivados del contrato, se reconocerán como gastos llevándolos inmediatamente a resultados.

Los costes que se relacionen con la actividad futura del contrato se registrarán como activos siempre que sea probable que los mismos sean recuperables en el futuro. Estos costes representan cantidades debidas por el cliente clasificándose como obra en curso bajo el contrato.

Cuando el desenlace de un contrato no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad:

- Los ingresos ordinarios deben ser reconocidos en la cuenta de resultados sólo en la medida en que sea probable recuperar los costes incurridos por causa del contrato.
- Los costes del contrato se reconocerán como gastos del ejercicio en que se incurren.
- Cualquier pérdida esperada por causa del contrato de construcción debe ser reconocida inmediatamente como un gasto del ejercicio.

En los párrafos 36 y 37 de la norma se trata el reconocimiento de las pérdidas esperadas. Siempre que se considere probable que los costes totales del contrato vayan a exceder de los ingresos ordinarios derivados

del mismo, las pérdidas esperadas se reconocerán inmediatamente como tales en la cuenta de resultados del ejercicio.

El párrafo 38 de la norma trata el cambio en las estimaciones, en el mismo se indica que el método de porcentaje de obra realizada se aplicará acumulativamente, en cada ejercicio, a las estimaciones de ingresos ordinarios y costes totales hasta la fecha. El efecto de un cambio en las estimaciones de los ingresos y costes del contrato, o el efecto de un cambio en el desenlace esperado del contrato, serán tratados como cambios en las estimaciones contables (aplicándose el tratamiento dado en la NIC 8), utilizando para el cálculo del resultado las estimaciones revisadas.

Desde el párrafo 39 al 45 se trata la información a revelar. La empresa deberá presentar en los estados financieros información sobre:

- El importe de los ingresos ordinarios del contrato reconocidos en el ejercicio.
- Métodos utilizados para determinar la parte de ingreso ordinario del contrato reconocido como tal en el ejercicio.
- Métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en curso.
- Se deberá indicar para los contratos en curso a la fecha de cierre:

- Cantidad acumulada de costes incurridos y de ganancias reconocidas hasta la fecha.
- Cuantía de los anticipos recibidos, la cuantía de las retenciones en los pagos, las cantidades debidas por los clientes así como las cantidades que se deben a los proveedores.
- Cualquier activo contingente o pasivo contingente (de acuerdo con la NIC 37).

Por tanto para las empresas constructoras que apliquen la normativa peruana, el registro de las ventas por obra ejecutada se realizará teniendo en cuenta, fundamentalmente, las precisiones que indicamos en los siguientes párrafos.

Las obras realizadas por encargo y con contrato se valorarán por el método del porcentaje de realización, por el que se reconocerán los ingresos por obra ejecutada en base al grado de realización o avance del contrato, al final de cada periodo contable.

Las condiciones establecidas en la adaptación de empresas constructoras para poder aplicar el método del porcentaje de realización son:

- Contar con los medios para llevar a cabo las estimaciones fiables de los presupuestos de los contratos, así como los ingresos y costes.

- Inexistencia de riesgos anormales o extraordinarios en el desarrollo del proyecto, ni duda sobre la aceptación del encargo o pedido por el cliente.

En los casos en que no se satisfagan estos requisitos, se utilizará el Método del Contrato cumplido. La determinación de los ingresos por este método se realizará una vez que la obra se encuentre sustancialmente terminada, se haya entregado al cliente o se encuentre aceptada por éste.

El IASB desarrolla un tratamiento muy diferente dependiendo de si el resultado del contrato puede o no estimarse de forma fiable. La NIC 11 considera que un contrato (a precio fijo o a coste más margen) puede estimarse con fiabilidad si cumplen las siguientes condiciones:

- Para contratos a precio fijo:
 - Que se puedan estimar con suficiente fiabilidad los ingresos totales, los costes de la obra y el grado de avance.
 - Que sea probable obtener beneficios derivados del contrato.
 - Que se puedan identificar los costes imputables al contrato para compararlos con las estimaciones previstas.
- Para los contratos a coste más margen:
 - Que sea probable obtener beneficios derivados del contrato

- Que los costes del contrato puedan identificarse y estimarse con suficiente fiabilidad.

Si los Ingresos y gastos del contrato si pueden ser estimados razonablemente, la NIC 11 obliga a aplicar el Método de Porcentaje de Realización.

Si los ingresos y gastos del contrato no pueden ser estimados con fiabilidad, el tratamiento que aplicaremos será diferente. Se reconocen los ingresos sólo si es probable recuperar los costes incurridos y se reconocen los gastos en el ejercicio que se produzcan.

Ahora bien el método de porcentaje de realización requiere para su aplicación la existencia de un sistema de contabilidad de gestión que permita obtener presupuestos, estimar costes fiables, resultados y grado de avance de la obra, el método de porcentaje de realización periódica mejor los Ingresos y Gastos, mostrando como ventaja el que la cifra de ventas proporciona información sobre la actividad del periodo ofreciendo unos resultados del periodo más lineales y menos variables.

La empresa evaluará las implicaciones particulares sobre los resultados y los impuestos, y en consecuencia actuará.

4.3. Análisis de los tipos de modalidad contractual en las empresas de construcción.

El presente acápite centrará su atención en las diferentes modalidades de contratación y sus principales características planteadas por los autores de la literatura estudiada, también se mencionarán aquellas modalidades contempladas en la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, y finalmente se revisarán los criterios para la elección del contratista así como los problemas que se presentan para el cliente durante el proceso de selección.

4.3.1. Modalidades aplicadas en el Perú

En nuestro país existen cuatro modalidades empleadas por los clientes para contratar los servicios de diseño y construcción:

- Recursos internos
- Contratación directa
- Concurso de anteproyecto
- Concurso de licitación.

En el Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado se denominan “Procesos de Selección” a lo que el autor, basándose en la literatura consultada para este estudio, denomina modalidades de contratación.

Al respecto, dicha Ley establece lo siguiente: “...Artículo 14°.- Procesos de selección.- Los procesos de selección son: Licitación Pública, Concurso Público, Adjudicación Directa y Adjudicación de Menor Cuantía. El Reglamento determinará las características, requisitos, procedimientos, sistemas y modalidades aplicables a cada proceso de selección...”

- **Modalidad de Contratación Directa:**

Modalidad empleada cuando no existe suficiente información para preparar un concurso de licitación, por lo que el cliente opta por designar un contratista con reputación y experiencia de haber trabajado en proyectos similares.

Por su parte, el Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, define esta modalidad de contratación de la siguiente manera:

“...Artículo 17°.- Adjudicación Directa y Adjudicación de Menor Cuantía.- 17.1 La Adjudicación Directa se aplica para las adquisiciones y contrataciones que realice la Entidad, dentro de los márgenes que establece la Ley Anual de Presupuesto. En este caso el proceso exige la convocatoria a

por lo menos tres proveedores. La Adjudicación Directa puede ser Pública o Selectiva. El Reglamento señalará la forma de convocatoria en cada caso...”

Esta modalidad es comúnmente usada para contratar a los proyectistas, a la gerencia del proyecto y a la supervisión, siendo lo más común en la mayoría de países contratar los trabajos de diseño de esta manera, aunque también existen casos aislados de emplear contratistas de construcción por esta modalidad.

La decisión de contratar a los componentes del equipo se basa en el conocimiento de proyectos previos y similares realizados por los mismos, ya sea mediante recomendaciones y/o referencias de terceros o por trabajos que hayan realizado anteriormente para el cliente.

Ventajas de esta modalidad:

Se pueden reconocer las siguientes ventajas al emplear esta modalidad:

- La cantidad de posibles proveedores de servicios se verá reducida a aquellos que tengan la reputación y experiencia de haber desarrollado proyectos similares en el pasado y que estén debidamente acreditados de

poder satisfacer los estándares requeridos por el proyecto

- Al contar con posibles proveedores con experiencia en proyectos previos, se reducen los costos del proceso de selección, así como los riesgos de contratar un proveedor no apto para los trabajos

- Contrataciones reiterativas pueden originar relaciones de confianza entre el cliente y el contratista fomentando el crecimiento de una relación de mutuo beneficio

Desventajas de su aplicación:

Entre los inconvenientes que pueden presentarse al emplear esta modalidad encontramos:

- La falta de competencia puede desencadenar bajos niveles de producción, con lo cual se incrementarían los costos.

- Los criterios de elección del proveedor (tanto de servicios como de materiales) no son estandarizados, lo cual por lo general es un problema en el sector

público ya que se dan casos de falta de transparencia en las designaciones de los contratos.

- Las relaciones entre las partes pueden tornarse tan amigables que se puede perder la objetividad al momento de la contratación y tener criterios de control poco rigurosos
- Las relaciones de confianza y amistad pueden degenerar en corrupción, tanto en la elección del proveedor, como al ejercer una supervisión y control sobre el trabajo que realiza

Es importante reconocer la importancia de que el contratista elegido (tanto para diseño como para construcción) tenga la certificación que lo acredite como verdaderamente capaz de cumplir con los requerimientos y especificaciones del proyecto, para de esta manera alcanzar la satisfacción del cliente, es decir que esta modalidad está estrechamente ligada a un tema técnico.

Sumado a esto, el Contratista debe ser consciente que la reputación se gana en base a esfuerzo y dedicación, pero se puede perder en menos tiempo del que le tomó hacerse de ella.

En nuestro medio se usa esta modalidad cuando se tienen proyectos de alta incertidumbre antes de su iniciación por lo que se recurre a un contratista especializado en proyectos similares. También se emplea cuando el cliente desea culminar la ejecución lo antes posible ya que se reduce la duración del proyecto al eliminarse la etapa de licitación que puede durar entre uno o dos meses en el mejor de los casos.

Adicionalmente podemos señalar que esta modalidad no es costosa, como sí lo sería un concurso de anteproyectos o de licitación, ya que en ellos se deben hacer pagos a los participantes en el primer caso, además de incurrir en gastos por la preparación del concurso en el segundo.

Finalmente, es conveniente agregar que puede darse el caso de que existan propuestas mejores tanto técnica como económicamente y que el cliente desconozca su existencia al no hacer comparación alguna para la elección del contratista.

- **Concurso de Anteproyectos:**

Los clientes suelen convocar a concursos cuando requieren proyectos “con firma propia”, en los que el proyectista impone su estilo adecuándolo a los requerimientos del cliente. Más adelante, menciona que estos concursos pueden ser cerrados o abiertos, es decir, el cliente tiene la potestad de decidir si desea limitar la participación a aquellos profesionales u organizaciones que considera apropiados, o si desea que cualquier interesado en participar haga llegar su propuesta, mientras que la elección de la mejor propuesta recae sobre un jurado designado por el cliente, que por lo general está compuesto por otros profesionales de diseño que actúan como asesores del mismo y velando por sus intereses.

El Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, define esta modalidad de contratación de la siguiente manera:”...Artículo 16°.- Concurso Público.- El Concurso Público se convoca para la contratación de servicios de toda naturaleza, incluyendo consultorías y arrendamientos, dentro de los márgenes que establece la Ley Anual de Presupuesto...”

Se convoca a concursos cuando los proyectos tienen alto valor simbólico por lo que puedan representar para el cliente, los usuarios o la sociedad en general.

Ventajas de su aplicación:

- Permite la participación de profesionales jóvenes con talento en proyectos nuevos
- Estimula el debate público acerca de qué soluciones son adecuadas de acuerdo a los requerimientos del proyecto
- Permite al cliente ver una solución concreta a los requerimientos planteados.

Desventajas que presenta:

- Pueden llegar a ser muy costosos, ya que debe haber un premio económico para los ganadores del concurso
- Se puede perder la objetividad en el diseño, basándose solo en una decisión por la estética en vez de centrarse en la funcionalidad

- Se corre el riesgo de que ninguna de las alternativas propuestas sea la que verdaderamente requiere el cliente, ya que éste puede estar contratando a un proyectista (un nombre) más que una solución específica.

Esta modalidad es empleada básicamente para contratar a los proyectistas de arquitectura y de estructuras, y la elección se hace en base a la calidad de la solución presentada a los problemas del cliente en vez de basarse en el precio de la misma, por lo tanto está estrechamente ligada a los planteamientos arquitectónicos.

- **Concurso de Licitación:**

Se define esta modalidad como la más usada alrededor del mundo para la contratación de servicios de construcción debido a la transparencia del proceso, aunque también se realizan pequeños concursos de licitación para adquirir servicios de diseño estructural, e inclusive cuando se tienen obras de gran magnitud, los servicios de supervisión también son contratados mediante concursos de licitación en los que se evalúan las propuestas de cada equipo en cuanto a recursos y mecanismos de supervisión.

De manera similar al concurso de anteproyectos, nos dice, este concurso también puede ser abierto al público o cerrado, restringiendo el número de los participantes a un grupo selecto de contratistas elegido por el cliente.

El Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, menciona lo siguiente: “...Artículo 15°.- Licitación Pública.- La Licitación Pública se convoca para la contratación de obras y para la adquisición de bienes y suministros dentro de los márgenes que establece la Ley Anual de Presupuesto...”

Dada la variedad de criterios en base a los que se hace la elección final, la primacía de un criterio sobre el resto hace que se tenga un tipo específico de concurso, en el que las condiciones y tratamiento que se le da son diferentes del resto. El criterio más usado para el otorgamiento de la buena pro es en definitiva el económico, mediante el cual gana el concurso la mejor propuesta tanto económica como técnica, pero siempre se debe asegurar el cumplimiento de otros requisitos como el de la calidad.

Ventajas de su aplicación:

- La competencia reñida entre los postores para hacer la oferta económicamente óptima fomenta la eficiencia en la producción para alcanzar el precio final
- La transparencia en el proceso de selección, así como los criterios de elección bien definidos, permiten que se pueda hacer un seguimiento y auditar dicho proceso.

Desventajas de su aplicación

- Debido a la asimetría de información que será explicada en 3.4, existe gran riesgo en la elección del proveedor final si es que el cliente no tiene experiencia en el manejo de este proceso de selección
- Se presenta una situación peculiar en la que los errores de inclusión harán que el postor pierda el concurso, mientras que los errores de omisión harán que lo gane, desencadenando problemas de reclamos durante la ejecución del proyecto y situaciones de conflicto entre las partes

- La definición que el cliente tiene de la misión del proyecto, incluye muchos criterios que influirán en la elección del contratista, mientras que las licitaciones se basan casi exclusivamente en un sólo criterio: el costo del proyecto

- Los costos de preparación de documentos para la licitación requieren inversión de tiempo y dinero de parte del cliente, lo cual hace que esta modalidad sea muy costosa

- Se requiere experiencia de parte del cliente para la elaboración de las bases y los términos del contrato.

Cabe señalar que al momento de hacer la convocatoria, el cliente debe entregar a los postores un juego de documentos en los que se incorpora la información del proyecto necesaria para su ejecución, llámese planos, especificaciones, memoria descriptiva, estudios de suelos, topografía, entre otros.

El tipo de información a entregarse variará dependiendo del equipo de trabajo y de la forma de pago que hayan decidido adoptar.

Por ejemplo, si se elige un equipo separado, generalmente el arquitecto prepara la información antes de la convocatoria a la licitación, y es en base a ésta que los contratistas hacen sus ofertas, mientras que en uno de tipo “llave en mano”, el cliente por lo general busca la asesoría de un gerente de proyectos para que lleve a cabo la conducción del concurso.

- **Los contratos de construcción por suma alzada**

A este tipo de contratación se le denomina "contrato de construcción a suma alzada" o también "contrato de obra por ajuste alzado" y constituye un sistema a través del cual lo que se acuerda entre las partes contratantes es que por un lado se ejecute una determinada obra a cambio de una suma fija como retribución por el servicio y que la obra se realice en un plazo establecido, también prefijado por las partes contratantes.

Dicho de otro modo, en este tipo de contratos el contratista (que es el constructor, profesional encargado o quizás un empresario) resulta ser el encargado de efectuar una obra o una construcción, pudiendo ser esta total o parcial, determinando adicionalmente que la obra sea a todo costo. La otra parte contratante sería el comitente (que es quien encarga la construcción) tendría como

obligación el pago del precio pactado previamente con el constructor, ello sin que tenga que realizar ningún tipo de aporte material, toda vez que en el precio fijado inicialmente ya se definió en el acuerdo previo a la edificación.

Al revisar información publicada en internet apreciamos que este tipo de contrato también recibe la denominación de contrato "llave en mano" conforme se detalla a continuación: "En este tipo de Contrato denominado con frecuencia llave en mano el Constructor se compromete a entregar una construcción completamente terminada y en estado de funcionamiento contra la entrega de una cantidad fija, repartida en plazos pactados previamente, de acuerdo con el avance de la obra". La oferta del Constructor se basa en un estudio del proyecto suministrado por el Contratista, pero los riesgos de errores en dicho Proyecto se entienden asumidos por el Constructor que debe por tanto realizar un estudio completo y exhaustivo del proyecto que le entrega el Contratista y añadir en él todo aquello que considera que falte ya que la cifra de su oferta se considera cerrada una vez firmado el Contrato.

El constructor se compromete a recibir exclusivamente la cantidad ofertada, incluyendo en ella todas aquellas cosas que en

su opinión son necesarias para la correcta terminación y funcionamiento de la instalación aunque no estuvieran incluidas en el Proyecto recibido para el estudio de la oferta.

Respecto a este tipo de contrato, el Reglamento de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, en el Artículo 56, nos dice lo siguiente: “...En el sistema de suma alzada, el postor formula su propuesta por un monto fijo integral y por un determinado plazo de ejecución. Tratándose de obras, el postor formulará dicha propuesta considerando los trabajos que resulten necesarios para el cumplimiento del objeto de la prestación requerida según los planos, especificaciones técnicas, memoria descriptiva y presupuesto de obra que forman parte del Expediente Técnico, en ese orden de prelación; considerándose que el desagregado por partidas que da origen a su propuesta y que deben presentar como parte de la misma, es referencial. Este sistema sólo será aplicable cuando las magnitudes y calidades de la prestación estén totalmente definidas en las especificaciones técnicas y en los términos de referencia y, en el caso de obras, en los planos y especificaciones técnicas respectivos; calificación que corresponde realizar al área usuaria...”

Sobre la obra es pertinente citar a BRICEÑO BALAREZO quien precisa que "la obra deberá estar definida por sus planos y especificaciones objeto del contrato principal, es decir, que para contratar bajo esta modalidad debemos tener los metrados exactos, para lo cual se debe contar con toda la ingeniería, ya que sólo se podrán hacer reclamos por las variaciones en el proyecto y/o trabajos adicionales"

Sobre el tema de los ajustes al contrato de obra por suma alzada en la que existan diferencias entre las partes contratantes, apreciamos que el legislador ha establecido una regla en el artículo 1776° del Código Civil, la cual precisa que "El obligado a hacer una obra por ajuste alzado tiene derecho a compensación por las variaciones convenidas por escrito con el comitente, siempre que signifiquen mayor trabajo o aumento en el costo de la obra. El comitente, a su vez, tiene derecho al ajuste compensatorio en caso de que dichas variaciones signifiquen menor trabajo o disminución en el costo de la obra."

Observamos que en este tipo de contratación los errores, en caso de existir, son asumidos directamente por el constructor. Pero no solo los errores son asumidos por el constructor sino que también

puede presentarse casos en los cuales otros conceptos son asumidos por el constructor.

A manera de ejemplo, podemos mencionar que si recordamos el año 2003 nos percataremos que la tasa del IGV del 18% (que estaba compuesta por el 16% del IGV 16% y el 2% del IPM) sufrió un incremento de un punto porcentual (1%), elevándose al 19% a partir del 01 de agosto de 2003, lo cual implicaba que si se celebró un contrato de construcción bajo la modalidad de "suma alzada" o "llave en mano" simplemente quien se encargaba de la construcción debía "asumir" ese mayor costo con cargo a perder parte de su margen de utilidad, ello porque no "podría trasladar" dicho incremento al que le encargó la construcción.

Apreciamos que ese punto porcentual perjudicó a muchas empresas constructoras al no poder estas trasladar dicho incremento por el tipo de contratación que habían firmado.

El Tribunal Fiscal al emitir la RTF N° 467-5-2003, de fecha 29.01.2003 indica dentro de su argumentación que " para la existencia del contrato de obra por ajuste alzado es indispensable que se cumplan dos condiciones: (i) un precio

global fijado de antemano e invariable para la totalidad de los trabajos previstos en los planos y presupuestos y, (ii) correlativamente, que el empresario nunca podrá sufrir reducción del precio o exigir aumento de este trabajo bajo ningún pretexto".

Para el Tribunal ello significa 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.

Ventaja

- La persona que contrata busca asegurarse un costo de la obra más o menos cierto o al menos que tenga un mínimo porcentaje de variación.

Esto ocurre porque en caso que ocurran variaciones los riesgos son asumidos por el constructor, ya que estas forman parte del precio final que se estableció en el contrato celebrado.

- Quien construye asume la responsabilidad de la medición de la obra. Por ello puede valorar lo que efectivamente ha efectuado, esta situación le permite eximirse posteriormente de errores ajenos al momento que se evalúan sus propios costos.
- Evita una gran parte el proceso de medición y posterior valoración del trabajo realizado.
- Toda vez que la cifra final de cada unidad es conocida con anticipación, motivo por el cual se puede CERTIFICAR, lo cual equivale a poder pagar cada relación mensual de obra realizada, tomando como base de cálculo el porcentaje de cada unidad.
- Quien encarga la construcción puede obtener una serie de ofertas, lo que le permite comprobar la fiabilidad económica del Proyecto que encargó anteriormente.

Al poder comparar las distintas ofertas le dan una idea clara de cuál puede ser el precio real de la construcción de su proyecto.

Al igual que se han observado ciertas ventajas que se observan cuando se han celebrado contratos de construcción por suma alzada, es pertinente también revisar la existencia de desventajas por haber firmado un contrato de construcción por "suma alzada":

Sobre las desventajas de este tipo de contratación es pertinente citar a GIRIBALDI quien menciona que "La gran desventaja que presenta el contrato de obra bajo el sistema de suma alzada radica en que debido a la invariabilidad del precio concertado con el Estado, el contratista soporta los riesgos de las variaciones de precios de los materiales de construcción y la mano de obra empleados (lo que conllevará a que establezca un precio mayor por la ejecución de la obra, en función a los mayores riesgos asumidos)".

Desventaja

- Al haberse establecido previamente un precio cerrado obliga a quien encarga la construcción a no poder cambiar nada una vez que se produjo la adjudicación de la obra.

- Si el que realiza la contratación de la obra hace un cambio en el precio o las condiciones, ello puede ser aprovechado por quien realiza la obra para poder mejorar su postura contractual y ya no tiene competencia posible, que a su vez permita comprobar lo procedente de su postura.
- Se requiere contar con un proyecto que se encuentre bien definido y exacto con pocas o nulas posibilidades de error.
- Cualquier variación supone la generación de dificultades seguras entre quien encarga la construcción y quien tiene la calidad de Constructor de la obra.
- De acuerdo con la descripción de este tipo de contrato reseñada en líneas anteriores, consideramos pertinente mencionar que este tipo de contratación sería perfectamente aplicable en los siguientes supuestos:
 - a) Contratos de obras que tengan una baja cuantía económica.

- b) Obras que desde un inicio puedan ser definidas con total precisión. Para ello, debe evitarse su uso en obras que cuenten con un elevado grado de incertidumbre.
- c) Aquellos contratos de obras en los que se regulan tanto la constitución y posibilidades de los seguros (alguna fianza o aval) o también las garantías que son exigidas para los contratos.

4.4. Análisis del Régimen Tributario en los contratos de construcción establecido en la Ley del Impuesto a la Renta.

En relación al IR, el tema relevante vinculado al sector construcción es el referido al reconocimiento de los ingresos. Constituye una regla básica, aplicable a los generadores de rentas empresariales (de “tercera categoría”), reconocer los ingresos generados en un ejercicio comercial de acuerdo al criterio o principio de “lo devengado”. Así, el artículo 57° de la Ley del IR señala que “...Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas: a) *Las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen...*”.

La mencionada norma no señala significado alguno respecto a la definición de lo que es “devengado” por lo que se permite indagar el significado en otras normas; en ese sentido, la Norma Internacional de Contabilidad – NIC 1 señala que los ingresos, gastos y costos se irán reconociendo a medida que se gana el derecho o cuando se incurren en éstos y no cuando se cobren o paguen, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros en los cuales corresponden. En tal sentido, si una empresa adquirió el derecho al ingreso en un ejercicio, entonces en dicho ejercicio habrá generado el ingreso, independientemente si lo cobró o no.

Ahora bien, tratándose de empresas de construcción o similares que ejecuten contratos de obra, podrán aplicar la regla general de imputación de ingresos (a través del “devengado” ya reseñado) o la regla especial regulada por el artículo 63° de la Ley del IR. Pasamos a detallar entonces los criterios de imputación aplicables a estos contratos-

4.4.1.1. Tratamiento tributario de los contratos de obra con el Estado cuya duración no supera un ejercicio gravable.

En primer lugar, cabe señalar que el artículo 28° inciso a) del TUO de la LIR incluye a los resultados de la actividad de construcción dentro de las rentas de tercera categoría, al englobar a “Las rentas derivadas del comercio, la industria o la minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la

prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y en general de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes”.

De esta forma, nuestra normativa del Impuesto a la Renta expresamente introduce a la actividad de construcción como generadora de rentas de tercera categoría. Así, la RTF N° 4501-1-2006 ha señalado que “De autos se observa que el ingeniero no sólo se compromete a elaborar anteproyectos (planos), sino también trabajos preliminares, demoliciones, desmontajes, obras de concreto, muros, pisos pavimentos, etc., encontrándonos ante una actividad de construcción conforme a la División 45 de la CIU, servicio que implica la realización de múltiples labores que van más allá de las que pueden ser prestadas de manera individual y personal por un ingeniero, por lo que los ingresos obtenidos califican como renta de tercera categoría”.

Al encontrarnos ante una renta de tercera categoría, es perfectamente aplicable el artículo 57° inciso a) primer párrafo de la LIR, el cual dispone que “Las rentas de tercera categoría se considerarán

producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen”. Cabe agregar que el artículo 63° de la LIR hace alusión a métodos de imputación de rentas brutas a aplicar cuando los resultados de los contratos de construcción comprendan más de 1 ejercicio gravable; por lo que de una interpretación a contrario sensu tenemos que los contratos de construcción que no superen el indicado límite se registrarán por el principio general de lo devengado ubicado en el artículo 57° de la LIR.

A estos efectos, el mismo artículo 57° de la LIR en su primer párrafo estipula que “A los efectos de esta Ley, el ejercicio gravable comienza el 01 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”. De esta manera, cuando una determinada obra de construcción se ejecuta en su integridad durante un determinado ejercicio gravable (por ejemplo: en el transcurso del ejercicio 2008), entonces corresponde que sus resultados se midan en función al principio de lo devengado, y no a los métodos alternativos que estipula el artículo 63° de la LIR.

Este razonamiento también ha sido reflejado por el Tribunal Fiscal cuando en la RTF N° 1652-5-2004 sostuvo que “Ambas obras se ejecutaron en el ejercicio 1999, pero la liquidación final se efectuó

en ejercicios posteriores. Como ninguno de los contratos contenía obras a ejecutarse en plazos mayores a un año, no es de aplicación lo establecido en el artículo 63° de la LIR, correspondiendo que los resultados de las obras fuesen reconocidos de acuerdo con el principio del devengado”.

Las normas tributarias no contienen una definición del principio del “devengado”, permitiéndonos la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario acudir a la normativa contable.

Así, la NIC 11 estipula en su párrafo 12 que: “Los ingresos ordinarios del contrato de construcción se miden por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. La medición de los ingresos ordinarios procedentes del contrato estará afectada por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros. Las estimaciones necesitan, a menudo ser revisadas a medida que los hechos ocurren o se resuelven las incertidumbres. Por tanto, la cuantía de los ingresos ordinarios de contrato puede aumentar o disminuir de un periodo a otro. Por ejemplo: a) El contratista y el cliente pueden acordar modificaciones o reclamaciones, que aumenten o disminuyan los ingresos ordinarios del contrato, en un periodo posterior a aquél en que el contrato fue inicialmente pactado. b) El importe de los ingresos ordinarios acordado en un contrato de

precio fijo puede aumentar como resultado de las cláusulas de revisión de precios.

c) La cuantía de los ingresos ordinarios procedentes de un contrato puede disminuir a consecuencia de las penalidades por demoras, causadas por el contratista, en la terminación de la obra; o d) Cuando un contrato de precio fijo supone una cantidad constante por unidad de obra, los ingresos ordinarios del contrato aumentan si el número de unidades de obra se modifica al alza”.

Asimismo, el párrafo 22 de la NIC 11 indica que “Cuando el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos ordinarios y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos en resultados como tales, con referencia al estado de terminación de la actividad producida por el contrato en la fecha de cierre del Balance”. Mientras que el párrafo 26 de la misma NIC 11 estipula que “Bajo el método del porcentaje de terminación, los ingresos ordinarios del contrato se reconocen como tales, en el estado de resultados, a lo largo de los periodos contables en los que se lleve a cabo la ejecución del contrato. Los costos del contrato se reconocerán como gastos del periodo contable en que se ejecute el trabajo con el que están relacionados”. Nótese que el reconocimiento de los ingresos y costos asociados según el grado de avance de obra (método del porcentaje de terminación) son predicables tanto para los contratos de costo fijo como para los

contratos de margen sobre el costo; para los contratos de obra bajo suma alzada como para los contratos de precios unitarios, tarifas o porcentajes.

De esta forma, en los contratos de construcción, los ingresos son valuados al valor razonable de las contraprestaciones recibidas o por recibir, tomando en cuenta las incertidumbres existentes en esa fecha, pudiendo modificarse (aumentando o disminuyendo) en los periodos siguientes como consecuencia de la ocurrencia de los hechos y la resolución de las incertidumbres iniciales

- **Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.**

El artículo 85° de la LIR contempla dos sistemas de pagos a cuenta (método del coeficiente y del porcentaje), los cuales se calculan en función a los ingresos netos obtenidos en el mes. Dicho artículo dispone que se debe entender por ingresos netos al total de ingresos gravables de tercera categoría, devengados en cada mes. Conforme lo hemos señalado, las empresas de construcción devengan sus ingresos en atención al grado de avance de obra, conforme a la NIC 11.

Sobre el tema, cabe la interrogante de si existe en la regulación estatal una norma que nos de mayores alcances sobre el momento en que debe considerarse devengado el ingreso para los pagos a cuenta

mensuales. La respuesta nos la otorga el artículo 197° del RCAE, el cual anota que: “Las valorizaciones tienen el carácter de pagos a cuenta y serán elaboradas el último día de cada periodo previsto en las Bases, por el inspector o supervisor y el contratista.

En el caso de obras contratadas bajo el sistema de precios unitarios, las valorizaciones se formularán en función de los metrados ejecutados con los precios unitarios ofertados, agregando separadamente los montos proporcionales de gastos generales y utilidad del ofertados por el contratista; a este monto se agregará, de ser el caso, el porcentaje del IGV.

En el caso de obras contratadas bajo el sistema a suma alzada, durante la ejecución de la obra, las valorizaciones se formularán en función de los metrados ejecutados con los precios unitarios del valor referencial, agregando separadamente los montos proporcionales de gastos generales y utilidad del valor referencial. El subtotal así obtenido se multiplicará por el factor de relación, calculado hasta la quinta cifra decimal; a este monto se agregará, de ser el caso, el porcentaje del IGV.

En las obras contratadas bajo el sistema de precios unitarios se valorizará hasta el total de los metrados realmente ejecutados,

mientras que en el caso de las obras bajo el sistema de suma alzada se valorizará hasta el total de los metrados del presupuesto de obra.

El plazo máximo de aprobación por el Inspector o el Supervisor de las valorizaciones y su remisión a la Entidad para periodos mensuales, es de 5 días, contados a partir del primer día hábil del mes siguiente al de la valorización respectiva, y será cancelada por la Entidad en fecha no posterior al último día de tal mes.

De esta manera, la Entidad Pública (a través del Inspector o Supervisor designado por ella) y la empresa constructora, de común acuerdo, establecerán el importe de las valorizaciones mensuales por el grado de avance de la obra ejecutado durante el respectivo mes (por ejemplo febrero). El plazo de 5 días hábiles del mes siguiente (marzo) con el que cuenta la Entidad Pública para la aprobación de dicha valorización se puede entender como una suerte de formalidad para cumplir con el pago a favor de su contraparte. En todo caso, a la fecha de vencimiento de la presentación del PDT 621 de parte de la constructora (mediados de marzo), ésta ya tiene perfectamente determinado el importe de los ingresos devengados durante el mes de febrero por la actividad de construcción.

Finalmente, cabe señalar que la Resolución N° 212-2005-GTN ha señalado que “El pago de las valorizaciones derivado de un contrato de obra está condicionado únicamente al cumplimiento de las obligaciones asumidas por el contratista respecto de su ejecución, no pudiendo sujetarse el deber del pago de la Entidad al cumplimiento de condiciones o formalidades ajenas a las previstas en la normativa sobre contrataciones y adquisiciones del Estado, como son el pago de las obligaciones a ESSALUD, AFP, SENCICO, CONAFOVICER, entre otros”.

4.4.1.2. Contratos de obra ejecutados por empresas constructoras cuyos resultados superen un ejercicio gravable.

El tratadista uruguayo García Mullín apunta que “En lo pertinente a las actividades de construcción se pueden plantear dificultades en materia de imputación de la renta al año fiscal, por cuanto la construcción de una obra puede demorar más de un año, o comenzar en un ejercicio y terminar en otro (aunque no exceda de un año), etc. Por tales motivos, varias legislaciones han estimado proceder a realizar especiales adaptaciones de los regímenes básicos en materia de imputación de la renta al año fiscal. Esas adaptaciones suponen modificaciones parciales de los dos métodos básicos de imputación, o sea los métodos de lo percibido y lo devengado”

En la normativa peruana, el artículo 63° de la LIR otorga un tratamiento impositivo especial a los contratos de obra realizados por empresas constructoras o similares que comprendan más de un ejercicio gravable, disponiendo que pueden optar por tres métodos de imputación de rentas brutas, los cuales son:

- Método de lo percibido.

Se encuentra enunciado en el artículo 63° inciso a) de la LIR, y su procedimiento consiste en “Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que resulte de aplicar sobre los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio comercial, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de la respectiva obra”.

Así las cosas, se recoge el método de lo percibido, por el cual todo importe cobrado en el ejercicio va a considerarse ingreso afecto al Impuesto a la Renta, de manera independiente a si se ha devengado o no. Sin embargo los ingresos percibidos no equivalen a la renta bruta del periodo que se va a encontrar sujeta a gravamen, sino que ésta se determina luego de aplicar a dichos ingresos el margen de ganancia bruta calculado para el total de la obra.

La norma tributaria no precisa el procedimiento para encontrar el margen de ganancia bruta, por lo que caben 2 posibles interpretaciones: o se toma la utilidad estimada (ingresos- costos) al inicio del contrato, la cual se va a utilizar uniformemente durante los sucesivos ejercicios en que perdure la construcción; o dicho margen se determina al final de cada ejercicio en función a la utilidad estimada (ingresos- costos) a esas fechas.

Nosotros somos de la opinión de que se debe aplicar el segundo método para hallar la renta bruta del contrato de obra. La razón estriba en que si bien en el primer ejercicio el porcentaje de ganancia bruta calculado por el íntegro de dicha obra se encontraba correctamente determinado; en el ejercicio 2 o 3 de ejecución del contrato, el margen de ganancia bruta estimado puede cambiar debido a ampliaciones, reducciones o correcciones del contrato de obra, por lo que mal haría el contribuyente en seguir liquidando su Impuesto a la Renta en función a esta utilidad primigenia que ya no es la real que se piensa percibir por todo el contrato.

En cuanto a los pagos a cuenta, el artículo 36° inciso a) del Reglamento de la LIR enuncia que “Las empresas que se acojan al método señalado en el inciso a) del artículo 63° de la LIR (método de

lo percibido), considerarán como ingresos netos los importes cobrados en cada mes por avance de obra”.

A continuación vamos a citar dos ejemplos de ingresos que tributarían bajo los supuestos señalados en el artículo en mención

a) Impuesto a la Renta bajo este sistema de lo percibido.

- Adelantos directos al contratista:

El artículo 186° del RCAE dispone que “Las Bases o el contrato deberán establecer los siguientes adelantos: i) Directos al contratista, los que en ningún caso excederán en conjunto del 20% del monto del contrato original”.

Sobre este punto, la Resolución N° 120-2002-GTN ha apuntado que “En cuanto al adelanto directo, se entrega contra la presentación de la garantía respectiva, y con el único fin de que el contratista de inicio a la ejecución de la obra, siendo que su amortización puede darse de manera mensual deduciéndolo de las valorizaciones, hasta su cancelación, sin que se requiera que el contratista sustente el gasto mediante documentos o facturas”.

Cabe resaltar que si bien generalmente los adelantos o anticipos no constituyen renta gravada de las empresas; no obstante bajo el método de lo percibido imputable a las empresas constructoras (recogido en el artículo 63° de la LIR), poco importaría que a nivel contable no se haya registrado aún ningún ingreso en el momento de recibir el adelanto, encontrándose de todos modos su importe sujeto al Impuesto a la Renta. Es pertinente recordar que un anticipo percibido por una persona natural por unos servicios aún no realizados también se encuentra sujetos a tributación, acorde a el artículo 57° y 59° de la LIR.

- **El caso de los “fondos de garantía” otorgados por las MYPE.**

El artículo 16° del Decreto Supremo N° 008-2008-TR (Reglamento de la Ley MYPE), publicado el 20 de setiembre de 2008, prescribe en su último párrafo que “Como sistema alternativo a la obligación de presentar la garantía de fiel cumplimiento, en caso de suministro periódico de bienes o prestación de servicios de ejecución periódica, así como en los contratos de consultoría y ejecución de obras, las MYPE podrán optar por que, por concepto, de dicha garantía, la Entidad

retenga el 10% del monto del contrato original. Para estos efectos, la retención de dicho monto se efectuará durante la primera mitad del número total de pagos a realizarse, de forma prorrateada en cada pago, con cargo a ser devuelta a la finalización del mismo”.

En toda contratación con el Estado, el RCAE exige al contratista ganador de la buena pro que otorgue una garantía de fiel cumplimiento de su prestación, equivalente al 10% del monto del contrato, con plena vigencia hasta la finalización del servicio. No obstante, en miras a la política de fortalecimiento de la micro y pequeña empresa (en tal sentido, el artículo 16° del Decreto Supremo N° 008-2008-TR obliga a que no menos del 40% de las contrataciones del Estado sean atendidas por las MYPE), se ha prescrito que en vez de la garantía de fiel cumplimiento, la Entidad Pública retenga a la MYPE como fondo de garantía una cantidad proporcional durante la primera mitad de pagos a realizarse, hasta cubrir el importe del 10% del monto del contrato original.

Ahora bien, cabe examinar si los importes percibidos por la microempresa ganadora de la buena pro, que se destinan a la constitución de la garantía de fiel cumplimiento equivalente al

10% del contrato (mecanismo que para las MYPE se instaura a través de a la constitución de un fondo de garantía) se encuentran afectos al Impuesto a la Renta bajo el ámbito de lo percibido.

Doctrinariamente, Enrique Reig señala que el concepto de lo percibido puede cubrir una variedad de situaciones que se pueden clasificar de la siguiente forma:

- a) Percepción Real: en efectivo o en especie; se da cuando el rédito es efectivamente cobrado por su titular.
- b) Percepción presunta: cuando el rédito es acreditado en cuenta, reinvertido, puesto en reserva y en razón de la disponibilidad financiera existente o de identidad de la persona fiscal del titular, se supone el acceso al goce.
- c) Percepción indirecta: cuando un tercero dispone del rédito por cuenta del beneficiario.

En el caso de los denominados “fondos de garantía”, nos encontramos ante una percepción indirecta de la renta por parte del contratista, la misma que se manifiesta cuando contractualmente se permite que el comitente- Entidad Pública le retenga un determinado porcentaje sobre los importes mensuales a ser abonados, con el fin de garantizar el fiel

cumplimiento del contrato, para que al finalizar la obra dicha garantía le sea devuelta al contratista.

Por tanto, los importes descontados a la microempresa constructora para la conformación de este fondo de garantía equivalente al 10% del monto del contrato, deben sumarse a sus ingresos percibidos durante el ejercicio, para determinar la renta bruta afecta al Impuesto a la Renta bajo los alcances del inciso a) del artículo 63° de la LIR.

b) Método de lo devengado.

Este segundo método de imputación de rentas consignado en el inciso b) del artículo 63° de la LIR, estipula que las empresas de construcción o similares que ejecuten contratos de obra cuyos resultados superan 1 ejercicio gravable, podrán “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”.

Como se puede observar, la norma “alude a importes cobrados o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra”, lo cual nos hace recordar el método del porcentaje de terminación de la NIC 11, por el cual los ingresos derivados de la actividad de

construcción se devengan conforme al grado de avance de las obras ejecutadas.

Bajo este método, conceptos tales como los adelantos no se encontrarían afectos al Impuesto a la Renta de tercera categoría de la contratista. Sin embargo, las sumas dinerarias que el constructor destina a la constitución del fondo de garantía sí se encontrarían sujetos a gravamen, ya que puede perfectamente desprenderse que por los avances de obra ejecutados, la empresa constructora percibe una parte de su retribución en efectivo, y otra parte la destina a la conformación del referido fondo de garantía.

En cuanto al sistema de pagos a cuenta, el artículo 36° inciso b) del Reglamento de la LIR menciona que “En caso de acogerse al inciso b) del artículo 63° de la LIR, 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”. Sin embargo, luego el referido artículo 36° del Reglamento dispone que “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 ya tuvimos oportunidad de analizar, el artículo 255° del RCAE establece un sistema de valorizaciones (ya sea que nos encontremos ante un contrato a suma alzada o ante un contrato de precios unitarios), a ser realizadas conjuntamente por la contratista y el inspector o supervisor (que representa a la Entidad Pública), a más tardar el último día de cada mes. Entonces, para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta se debe tomar en consideración los importes que arrojen las respectivas valorizaciones.

- **Intereses moratorios por pago extemporáneo de las valorizaciones.**

El artículo 197° del RCAE en su último párrafo dispone que “A partir del vencimiento del plazo establecido para el pago de estas valorizaciones, por razones imputables a la Entidad, el contratista tendrá derecho al reconocimiento de los intereses legales, de conformidad con los artículos 1244°, 1245° y 1246° del Código Civil. Para el pago de los intereses se formulará una valorización de intereses y se efectuará en las valorizaciones siguientes”.

Sobre el particular, cabe señalar las siguientes

atingencias. En primer lugar, el interés moratorio se generará una vez transcurrido el último día del mes siguiente de efectuada la valorizaciones, y siempre que dicho incumplimiento se atribuya a razones imputables a la Entidad Pública.

En segundo lugar, tenemos que el artículo 3º inciso a) de la LIR considera como ingreso gravable a las indemnizaciones que no impliquen la reparación de un daño, lo cual se ve reforzado con el artículo 1º literal e) del Reglamento de la LIR, que inafecta del Impuesto a la Renta a las indemnizaciones otorgadas por daños emergentes.

En la doctrina civil, Ferrero Costa ha indicado que “El concepto del que parte la ley al establecer la obligación de abonar los intereses en mora, independientemente de la prueba del daño al acreedor, es que si se entrega el dinero oportunamente al acreedor, se siempre apto para producir frutos, y los intereses, como sabemos, son precisamente una de las figuras de los frutos civiles. De ahí la consecuencia de que el deudor debe en cada caso los intereses moratorios como resarcimiento del daño,

(frutos que faltan), que se presumen iure et de iure sufridos por el acreedor, por el solo hecho del retardo del deudor en la entrega de la suma- capital”

En virtud a dichas consideraciones, el Informe N° 037-2007-SUNAT/2B0000 ha señalado que “El interés moratorio generado por el pago extemporáneo de las valorizaciones de obra, adeudado por el Estado en virtud al artículo 255° último párrafo del RCAE (actual artículo 197°), constituye una indemnización percibida por lucro cesante, toda vez que repone un ingreso futuro que fue frustrado por el pago extemporáneo de la valorización de la obra, encontrándose afecto al Impuesto a la Renta”. Dicho Informe también exclamó que el ingreso por el referido lucro cesante no se encuentra contemplado en el h) del artículo 19° de la LIR, ya que éste solamente hace referencia a los intereses y demás ganancias provenientes de créditos concedidos al Sector Público Nacional, supuesto que no encaja en el caso materia de análisis.

c) Método del diferimiento

Este método ha sido derogado mediante D.L. N° 1112 que entró en vigencia el 01 de enero de 2013, sin embargo se hace referencia a este método puesto que a la fecha de la presente investigación pueden existir empresas acogidas al inciso el inciso c) del artículo 63° de la LIR, y en él se aluden a dos supuestos:

El primer supuesto se trata de obras que, según contrato, deben ejecutarse dentro de un plazo no mayor de tres años. Respecto de ellas, el artículo 63° inciso c) de la LIR permite a las empresas constructoras “Diferir los resultados hasta la total terminación de las obras, cuando éstas, según contrato, deban ejecutarse dentro de un plazo no mayor de tres 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 debe recabarse según las disposiciones vigentes sobre la materia”.

Aquí, cabe hacer referencia que el Informe N° 149-2007-SUNAT ha considerado que “Para efectos 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 tanto, puede darse el caso de una obra de construcción que se ejecute completamente antes de los tres años calendarios, pero sin embargo perdure cuatro ejercicios gravables.

En cuanto a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, el artículo 36° inciso a) del Reglamento de la LIR dispone que “Las empresas que se hubieran acogido al método del diferimiento, considerarán como ingresos netos los importes cobrados en cada mes por avance de las obras que se encontrarán en el último ejercicio de su ejecución”.

- Determinación del ejercicio comercial en que culminan las obras en el marco de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado.

El Informe N° 082-2006-SUNAT/2B0000 ha manifestado que “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 del diferimiento de resultados del inciso c) del artículo 63° de la LIR, 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 el caso de las contrataciones con el Estado, resulta pertinente citar el artículo 210º del RCAE, el cual establece lo siguiente respecto a la recepción de las obras: “En la fecha de culminación de la obra el residente anotará tal hecho en el Cuaderno de Obra y solicitará la recepción de la misma. El inspector o supervisor, en un plazo no mayor de 5 días posteriores a la anotación señalada, lo informará a la Entidad, ratificando o no lo indicado por el residente.

En caso que el inspector o supervisor verifique la culminación de la obra, la Entidad procederá a designar un comité de recepción dentro de los 7 días siguientes a la recepción de la comunicación del inspector o supervisor. Dicho comité estará integrado, cuando menos, por un representante de la Entidad, necesariamente ingeniero o arquitecto, según corresponda a la naturaleza de los trabajos, y por el inspector o supervisor.

En un plazo no mayor de 20 días siguientes de realizada su designación, el Comité de Recepción, junto con el contratista, procederá a verificar el fiel cumplimiento de lo establecido en

los planos y especificaciones técnicas y efectuará las pruebas que sean necesarias para comprobar el funcionamiento de las instalaciones y equipos.

Culminada la verificación, y de no existir observaciones, se procederá a la recepción de la obra, teniéndose por concluida la misma, en la fecha indicada por el contratista. El Acta de Recepción deberá ser suscrita por los miembros del Comité, el contratista y su residente”.

Como puede verse, el Acta de Recepción de la Obra se encuentra supeditada a un procedimiento de verificación del contrato de construcción ejecutado conforme a los requerimientos de la Entidad. En el caso de que no existan observaciones de parte de la Entidad Pública, el íterin para la elaboración de la recepción de la obra es relativamente corto.

Sin embargo, en caso existan discordancias, el procedimiento aludido se torna más extenso. Así, el inciso 2) del artículo 210º del RCAE dispone que: “De existir observaciones, éstas se consignarán en el Acta respectiva y no se recibirá la obra. A partir del día siguiente, el contratista dispondrá de 1/10 del plazo de ejecución de la obra para subsanar las observaciones,

plazo que se computará a partir del quinto día siguiente de suscrita el Acta o Pliego. Las obras que se ejecuten como consecuencia de las observaciones no darán derecho al pago de ningún concepto a favor del contratista ni a la aplicación de penalidad alguna.

Subsanadas las observaciones, el contratista solicitará nuevamente la recepción de la obra en el cuaderno de obras, lo cual será verificado por el inspector o supervisor e informado a la Entidad, según corresponda, en el plazo de 3 días siguientes de la anotación. El Comité de Recepción junto con el contratista se constituirán en la obra dentro de los 7 días siguientes de recibido el informe del inspector o supervisor. La comprobación que realizará se sujetará a verificar la subsanación de las observaciones formuladas en el Acta o Pliego, no pudiendo formular nuevas observaciones.

De haberse subsanado las observaciones a conformidad del Comité de Recepción, se suscribirá el Acta de Recepción de Obra”.

Es en este último supuesto que resulta más viable que un contrato de construcción culmine en un determinado ejercicio,

pero el Acta de Recepción de la Obra se suscriba recién en el ejercicio siguiente. En vista a que la postergación del Acta de Recepción de la Obra cuenta con el amparo legal del artículo 210° del RCAE, entonces procede que los resultados por el conglomerado de la obra tributen en el ejercicio siguiente (y no en el periodo gravable en que culminan los trabajos de construcción) en cabeza del contratista.

Finalmente, cabe agregar que la fecha en que se confeccione el Acta de Recepción de la Obra no es relevante cuando los resultados de la actividad de construcción no superan 1 periodo gravable, supuesto en el cual se tiene que aplicar estrictamente el criterio de lo devengado. En tal sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal, cuando en la RTF N° 1652-5-2004 ha sostenido que “Como ninguno de los contratos de obra suscritos con el Estado contenía obras a ejecutarse en plazos mayores a un año, no es de aplicación lo establecido en el artículo 63° de la LIR, correspondiendo que los resultados de las obras fuesen reconocidos de acuerdo con el principio del devengado”, finalizando de la siguiente manera: “Los artículos de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado no hacen mención al procedimiento a seguir para efectos del reconocimiento de resultados provenientes de los trabajos

realizados; siendo en este caso las normas tributarias y contables las que lo establecen”.

Igualmente, la RTF N° 4975-1-2006 expresó que “Aunque el Acta de Recepción de las 2 obras se efectuó el 2003, sucede que ambas obras se ejecutaron en el 2002, por lo que en vista a que ninguno de los contratos contenía obras a ejecutarse en plazos mayores a 1 año, no es de aplicación lo establecido en el inciso c) del artículo 63° de la LIR, correspondiendo que los resultados de las obras fuesen reconocidos de acuerdo con el principio de lo devengado”, concluyendo que “Al tratarse de contratos de suma alzada en los que el postor le formula su propuesta a la Entidad Pública por un monto fijo y por un determinado plazo de ejecución, al amparo del Reglamento de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, el contribuyente tenía certeza respecto al monto de sus ingresos, por lo que debían ser considerados en el ejercicio 2002 en el que éstos se devengaron y no en el 2003 en que se cancelaron”.

Imputación de los gastos administrativos: El artículo 63° de la LIR hace referencia a un método de determinación de rentas brutas de las empresas constructoras que ejecuten contratos de obra con un plazo superior a 1 ejercicio gravable. Conforme a

la interpretación sistemática de dicha disposición con el artículo 20° de la LIR, este método no hace alusión a una regla de imputación de gastos, sino tan sólo de ingresos y costos. Por tanto, surge la interrogante de si bajo el método del diferimiento, el contratista también se encontraría obligado a declarar tributariamente los gastos en el último ejercicio de ejecución del contrato, o si conforme al principio contable de lo devengado (enunciado en el artículo 57° de la LIR), ya en el primer ejercicio se reconocería una parte de los gastos incurridos.

El párrafo 95 del Marco Conceptual de las NICs, que contiene las pautas interpretativas de las Normas Internacionales de Contabilidad, prescribe que “Los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos”. Mientras que el párrafo 22 de la NIC 11 señala que los ingresos de los contratos de construcción deben ser reconocidos en función al estado de terminación de la actividad. Concordando ambas normas, tenemos que contablemente hay un porcentaje de ingresos y gastos que se han devengado en el primer ejercicio en atención al grado de avance de obra. De esta primera lectura, se podría inferir que

aplicando el artículo 57° de la LIR, una porción de los gastos se ha devengado para efectos tributarios en el primer ejercicio de realización de la obra.

Sin embargo, el primer párrafo del artículo 37° de la LIR señala que “A fin de establecer la renta neta de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente”. De esta forma, no cabría que una empresa deduzca los gastos de la actividad de construcción desde el primer ejercicio, cuando la renta bruta gravable recién va a ser determinada en el segundo o tercer periodo gravable. Sino que, acorde a los parámetros del artículo 37° de la LIR, recién en el ejercicio que la renta bruta va a sujetarse a gravamen (que puede ser el segundo o tercer ejercicio de iniciada la obra), cabe determinar los gastos inherentes a ella, para sobre la renta neta tributar el 30% por concepto del Impuesto a la Renta.

Obras que se deban terminar o se terminen en un periodo mayor de tres años.

El artículo 63° inciso c) de la LIR menciona que “En caso que la obra se deba terminar o se termine en plazo mayor de tres

años, la utilidad será determinada el tercer año conforme a la liquidación del avance de 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”.

Así, en este supuesto, al finalizar el tercer año calendario (que puede ser el cuarto ejercicio gravable), se determinará la utilidad tributaria acumulada hasta entonces, utilizándose el principio de lo “devengado” (dado que la norma hace alusión a la liquidación del avance de obra por el trienio, lo cual va acorde al reconocimiento de ingresos por las constructoras estipulado en la NIC 11). A partir del primer mes del cuarto año calendario de ejecución de las obras, se efectuarán los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por la actividad de construcción conforme al método de lo percibido (inciso a) del artículo 63° de la LIR) o el método de lo devengado (inciso b) del artículo 63° de la LIR), a elección del contribuyente.

Al respecto, cabe indicar que el Informe N° 092-2009-SUNAT ha indicado que "Tratándose de obras cuya ejecución se terminará en un plazo mayor de tres años, las empresas de construcción que opten por el método previsto en el inciso c) del artículo 63° de la LIR, 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".

Debemos tener en cuenta que a través del Decreto Legislativo N° 1112, publicado el 29 de junio del año 2012, se modificaron varias disposiciones establecidas en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta derogándose entre otras disposiciones, el literal c) del artículo 63 de la citada norma, que permitía a las empresas de construcción o similares, ejecutar contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio, difiriendo la tributación respecto de los resultados hasta la total terminación de las obras, cuando estas, según contrato debieran ejecutarse dentro de un plazo no mayor de tres años y superior a un año

En ese sentido, a partir del 1 de enero de 2013, las empresas no podrán optar por diferir sus ingresos hasta la terminación

de las obras, sino que deberán elegir entre el método de lo percibido o devengado.

Al respecto, cabe precisar que según establece la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria de la norma bajo comentario, los contribuyentes que hayan ejercido la opción del método del diferimiento y cuenten con la autorización correspondiente, seguirán aplicando dicha opción 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.

Asimismo, la opción de ejercer el método del diferimiento podrá acogerse hasta el 31 de diciembre de 2012, ya que la derogatoria bajo comentario se ha establecido a partir del 1 de enero de 2013, fecha a partir de la cual la posibilidad de escoger la opción del diferimiento de rentas quedará sin efecto.

De este modo, se han respetado los derechos de las empresas que se encuentran en pleno ejercicio del método del diferimiento, sin embargo, se ha limitado la posibilidad de escoger dicha opción a partir del próximo año, lo cual de

seguro afectará la liquidez de las empresas del sector construcción y generará un efecto de recaudación favorable para la SUNAT, que si bien cuantitativamente no recibirá un monto mayor por concepto de impuestos, sí lo recibirá más rápidamente.

Ante ello, cabe cuestionar si se trata de una medida favorable, teniendo en cuenta que sin duda tendrá como efecto directo afectar la liquidez de las empresas y, por ende, su capacidad de ejecutar nuevos proyectos.

Sí, en efecto, esta medida tiene como objetivo erradicar la evasión por parte de algunos contribuyentes que han hecho un “mal uso” del método del diferimiento.

4.4.1.3. Impuestos por Obras.

Mediante la Ley N° 29230, publicada en el Diario Oficial “El Peruano” el 20 de mayo de 2008, se ha creado un estímulo a la participación del sector privado en los proyectos de inversión pública regional y local. El beneficio consiste en la emisión de certificados de Inversión Pública Regional y Local- Tesoro Público (CIPRL) a favor de las empresas privadas que suscriban contratos de “Construye y Transfiere”

con los Gobiernos Locales y Regionales, a fin que dichas constructoras utilicen tales certificados contra los pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta de tercera categoría a su cargo, hasta un porcentaje máximo del 50% de dicho impuesto correspondiente al ejercicio anterior.

No obstante, la vigencia de dicho beneficio se encontraba supeditado a la expedición del respectivo Reglamento, lo cual recién ocurrió el 09 de diciembre de 2008 con el Decreto Supremo N° 147-2008-EF. En dicha norma reglamentaria se han establecido las siguientes características del CIPRL: i) Su emisión es a nombre de la empresa privada con indicación de su RUC, ii) debe indicarse su importe en nuevos soles, iii) tiene poder cancelatorio contra el pago a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta de tercera categoría, iv) puede ser fraccionado, v) es no negociable, vi) tiene una vigencia de 10 años a partir de su emisión.

Como se puede observar, se ha instaurado un incentivo tributario a la construcción de obras (no trasladable a ninguno de los sistemas de concesiones con el Estado) a favor de los Gobiernos Regionales y Locales (más no del Gobierno Nacional), consistente en un crédito tributario contra los

pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta concerniente a dichas contratistas.

4.5. Análisis del Régimen Tributario en los contratos de construcción establecido en la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Los contratos de construcción forman parte de una de las cinco operaciones que se encuentran gravadas con el Impuesto General a las Ventas. Tal como lo determina el literal c) del artículo 1° de la Ley del IGV se considera a los contratos de construcción como una operación afecta al pago del IGV incluyéndose las arras, depósito o garantía, la obligación tributaria nace cuando éstas superen, de forma conjunta, el tres por ciento (3%) del valor total de la construcción.

Para estos efectos los contratos deben ejecutarse en el territorio nacional, cualquiera sea su denominación, sujeto que lo realice, lugar de celebración del contrato o de percepción de los ingresos, según el texto del literal c) del numeral 1 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV.

Los contratos de construcción, son una modalidad de prestación de servicios. Sin embargo, nuestra ley ha regulado los contratos de construcción como una hipótesis de imposición distinta a la prestación de servicios.

Ello se explica, esencialmente, por la diferencia de tratamiento en relación con el momento en que nace la obligación tributaria.

- En la prestación de servicios: El Impuesto se paga sin necesidad de la percepción del tributo. El nacimiento de la obligación tributaria se produce cuando se emite el comprobante de pago (CRITERIO FORMAL), cuando ha culminado el servicio (CRITERIO DE LO DEVENGADO), cuando han vencido los plazos previstos en el contrato para el pago de la retribución (CRITERIO DE EXIGIBILIDAD JURÍDICA) o cuando se hubiera percibido la retribución (CRITERIO DE CAJA).
- En los contratos de construcción: El Impuesto se paga de manera exclusiva sobre la base del criterio de CAJA. Este hecho resulta adecuado a la realidad de este tipo de negocio, en que la percepción de la retribución está sometida a especiales procedimientos de valorización, verificación y aprobación.

Para que la actividad de construcción califique como “contrato de construcción”, gravado con el Impuesto General a las Ventas, necesariamente deberá realizarse en un terreno que no sea de dominio del

constructor y en el cual el tercero encarga su construcción, mientras que si se realiza dicha actividad mediante la edificación que efectúa el constructor, en un terreno de su propiedad, para su posterior venta, constituye una operación diferente, también gravada con el Impuesto General a las Ventas, pero, como “primera venta de inmuebles”.

De lo expuesto, el hecho generador de la hipótesis de incidencia del Impuesto General a las Ventas en el caso de un contrato de construcción es la construcción efectuada por un tercero.

4.5.1. Nacimiento de la obligación tributaria

En los contratos de construcción, la obligación tributaria nace en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el Reglamento o en la fecha de percepción del ingreso, sea total o parcial o por valorizaciones periódicas, lo que ocurra primero. De acuerdo al Reglamento, inciso e) del artículo 4 del Decreto, la obligación tributaria nace en la fecha de emisión del comprobante de pago por el monto consignado en el mismo o en la fecha de percepción del ingreso por el monto percibido, lo que ocurra primero, sea este por concepto de adelanto, de valorización periódica, por avance de obra o los saldos respectivos, inclusive cuando se les denomine arras. Tratándose de arras de retractación, la obligación tributaria nace

cuando estas superen el tres por ciento (3%) del valor total de la construcción. Así podemos determinar que el contrato de arras es un documento privado por el cual el comprador se obliga a pagar al vendedor una cantidad como señal de compra del inmueble bajo unas condiciones pactadas, y el vendedor se compromete a vender el inmueble en esas condiciones, mientras que en las arras de confirmación la obligación tributaria nace por cualquier monto.

Arras de retractación: La entrega de las arras de retractación, sólo es válida en los contratos preparatorios y concede a las partes el derecho de retractarse de ellos.

Arras de confirmación. La entrega de arras confirmatorias importa la conclusión del contrato. En caso de cumplimiento, quien recibió las arras las devolverá o las imputará sobre su crédito, según la naturaleza de la prestación.

4.5.2. Base imponible

De acuerdo al inciso c) del Artículo 13° de la Ley del IGV, la base imponible en un contrato de construcción es el valor de la construcción, entendiéndose por este la suma total que queda obligado a pagar quien encarga la construcción. Se entenderá que

esa suma está integrada por el valor total consignado en el comprobante de pago, incluyendo los cargos que se efectúen por separado de aquel y aun cuando se originen en la prestación de servicios complementarios, en intereses devengados por el precio no pagado o en gasto de financiación de la operación. Los gastos realizados por cuenta del usuario forman parte de la base imponible cuando consten en el respectivo comprobante de pago emitido a nombre del constructor.

Se debe incluir en dicha base la entrega de bienes o la prestación de servicios no gravados, siempre que formen parte del valor consignado en el comprobante de pago emitido por el propio sujeto y sean necesarios para llevar a cabo el contrato de construcción.

De no existir comprobante de pago que exprese su importe, se presumirá, salvo prueba en contrario, que la base imponible es igual al valor de mercado del contrato de construcción.

De no existir precio determinado la base imponible será fijada de oficio por la SUNAT, tomando como referencia el valor de mercado. A falta de éste valor, se considerarán los antecedentes que obren en poder de la SUNAT. Se utilizan promedios, porcentajes, actividades de un mismo género, ramo, etc.

4.5.3. Sujetos del impuesto (Contribuyentes)

Son sujetos del Impuesto en calidad de contribuyentes, las personas naturales, jurídicas que desarrollen actividad empresarial que ejecuten contratos de construcción afectos, tratándose de las personas naturales, las personas jurídicas, entidades de derecho público o privado que no realicen actividad empresarial, serán consideradas sujetas del Impuesto cuando realicen de manera habitual las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.

La habitualidad se calificará en base a la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y periodicidad de las operaciones, conforme a lo que establezca el Reglamento. Podemos mencionar así dos RTF'S que determinan la habitualidad de la actividad de construcción:

- RTF N° 8356-5-2001 (05.10.2001): "...Que tratándose de un sujeto que realiza actividad empresarial vinculada a la ejecución de contratos de construcción no le es de aplicación el requisito de habitualidad previsto en el Artículo 9° de la LIGV, pues éste es aplicable únicamente para el caso de

personas que no desarrollen actividad empresarial...en tal sentido, al realizar la recurrente actividad empresarial, toda operación que realice y que se encuentre contemplada dentro de los supuestos del Artículo 1º LIGV estará gravada con el IGV corresponda o no al giro del negocio...”

- RTF N° 537-4-2003 (30.01.2003)“... del análisis de lo expuesto, se desprende que la actividad del recurrente no constituye una dirección de obra, sino que estaba a su cargo la ejecución de la obra, en calidad de constructor, incluyéndose dentro de sus facultades la adquisición de los materiales e insumos, la contratación de personal, siendo incluso responsable por el incumplimiento de los proveedores, así como por la calidad de los materiales adquiridos, interviniendo el núcleo Ejecutor únicamente en la disposición de los fondos de pagos a los proveedores, considerándose los desembolsos para la adquisición de materiales y/o servicios que realice, como pagos a cuenta de las valorizaciones mensuales, emitiéndose los comprobantes de pago a nombre del recurrente...Que, en este sentido, de acuerdo a lo establecido por el artículo 3, literal d), de la Ley del IGV, la actividad realizada por el recurrente califica como construcción y, por lo tanto, se encuentra afecto al IGV...”

4.5.4. Sujetos inafectos:

El aspecto subjetivo se verificará en la medida que el sujeto ejecute contratos de construcción afectos.

Así, estarán afectos los contratos de construcción que se ejecuten en el territorio nacional, no siendo el caso de los contratos ejecutados fuera del territorio de la república.

Igualmente, se encontrarán inafectas del IGV aquellas personas naturales que ejecuten contratos de construcción que no realicen actividad empresarial y no califiquen como habituales.

También estarán inafectas del IGV las partes contratantes de sociedades de hecho, consorcios, joint ventures que no lleven contabilidad independiente que asignen contratos de construcción a dichas entidades para la ejecución del negocio u obra en común derivados de una obligación expresa del contrato.

4.5.5. Definición de Constructor

El literal e) del artículo 3° de la Ley del IGV define como constructor a cualquier persona que se dedique en forma habitual

a la venta de inmuebles construidos totalmente por ella o que hayan sido construidos total o parcialmente por un tercero para ella.

Adicionalmente se precisa que se entenderá que el inmueble ha sido construido parcialmente por un tercero cuando este último construya alguna parte del inmueble y/o asuma cualquiera de los componentes del valor agregado de la construcción.

4.6. Análisis del acogimiento al Sistema de Pago de obligaciones con el gobierno central en el sector construcción

A partir del 01 de diciembre de 2010, en aplicación de lo dispuesto por la Resolución de Superintendencia N° 293-2010/SUNAT se incluyen a los contratos de construcción en el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias en el Gobierno Central.

Ello equivale a decir que los contratos que se celebren respecto de las actividades señaladas en el inciso d) del artículo 3 de la Ley del IGV, con excepción de aquellos que consistan exclusivamente en el arrendamiento, subarrendamiento o cesión en uso de equipo de construcción dotado de operario; estarán sujetos a la tasa del 4%

Se señala a continuación informes de SUNAT referentes a la calificación de actividad de construcción y la aplicación del SPOT.

Los sujetos obligados a efectuar el depósito son los siguientes:

- a) El adquirente del bien mueble o inmueble, usuario del servicio o quien encarga la construcción sujeta al sistema. Cuando el proveedor del bien, prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción reciba la totalidad del importe de la operación sin haberse acreditado el depósito, éste quedará obligado a efectuarlo hasta el quinto día hábil siguiente de recibido el importe, salvo en la venta de bienes en que el depósito deba efectuarse con anterioridad al traslado, en cuyo caso el proveedor realizará el depósito previo a dicho traslado, sin perjuicio de las sanciones que correspondan al adquirente del bien, usuario del servicio o quien encarga la construcción

Excepcionalmente, la SUNAT establecerá los casos en los que el proveedor del bien, prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción, será el único sujeto obligado a efectuar el depósito.

La SUNAT también podrá designar como único sujeto obligado a efectuar el depósito al tercero que en virtud de un mandato o de la prestación de un servicio, reciba el importe de la operación por cuenta del proveedor del bien, prestador del servicio o quien ejecute el contrato de construcción en una operación sujeta al Sistema.

- b) El sujeto del IGV, en el caso del retiro de bienes.
- c) El propietario de los bienes que realice o encargue el traslado de los mismos.

Operaciones exceptuadas

- Cuando se emita un comprobante menor a S/. 700.00.
- Cuando se emita un comprobante de pago que no sustente derecho a crédito fiscal, costo o gasto para efecto tributario.
- El usuario del servicio o quien encargue la construcción tenga la condición de no domiciliado

Oportunidad de depósito:

Cuando el usuario es el sujeto obligado:

Lo que ocurra primero entre:

- Fecha de pago (total o parcial)
- Registro del Comprobante de Pago en el Registro de Compras

Cuando el prestador es el sujeto obligado:

- Dentro del 5° día hábil siguiente de recibido el íntegro del importe de la operación.

- Dentro del 5° día hábil del mes siguiente a aquel en que efectúe la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras.

Informes de SUNAT respecto a la actividad de construcción sujetos al SPOT.

- Según el Informe N° 055-2014-SUNAT/4B0000, la SUNAT ha señalado que la construcción de proyectos públicos, la instalación de líneas de transmisión de energía eléctrica, obras auxiliares en zonas urbanas, así como la instalación de sistemas de alumbrado y señales eléctricas en las calles se encuentran sujetas al SPOT como contratos de construcción, siéndoles de aplicación el porcentaje de detracción del 4%.

CAPITULO V

PRESENTACIÓN Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS

5.1. Presentación de Resultados

En el seguimiento del desarrollo del trabajo de investigación procedemos a realizar el análisis de los datos obtenidos con las técnicas de recolección de datos, las cuales nos permiten conocer la realidad de las empresas pertenecientes al sector construcción para tal efecto se ha procedido a realizar la encuesta a 15 empresas pertenecientes al sector construcción.

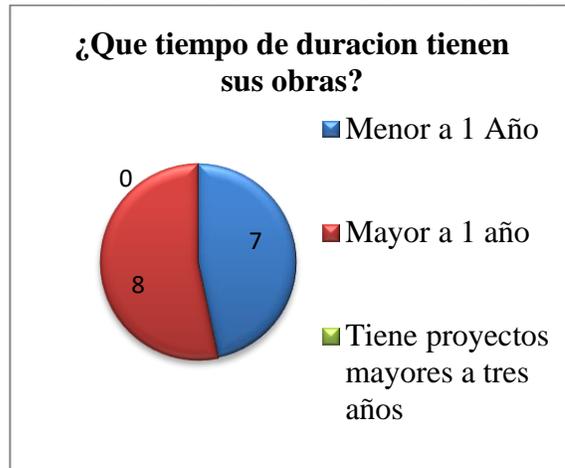
GRAFICO N° 1:
TIPO DE CONSTRUCTOR



*Fuente: Datos obtenidos de la encuesta aplicada a la muestra
Elaborado por: El autor*

Las empresas constructoras en Cajamarca encuentran un amplio campo de desarrollo de sus actividades ya sea ejecutando obras públicas o privadas, siendo contratistas directos o sub contratistas de las obras, destacando así en contratistas directas de obras con el estado o sub contratistas.

GRAFICO N° 2:
TIEMPO DE DURACION DE CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN



*Fuente: Datos obtenidos de la encuesta aplicada a la muestra
Elaborado por: El autor*

Los proyectos que han desarrollado las empresas constructoras podemos identificarlas de acuerdo a su duración, identificando que las empresas han desarrollado proyectos menores a un año y mayores a un año, no contando ya con proyectos mayores a tres años.

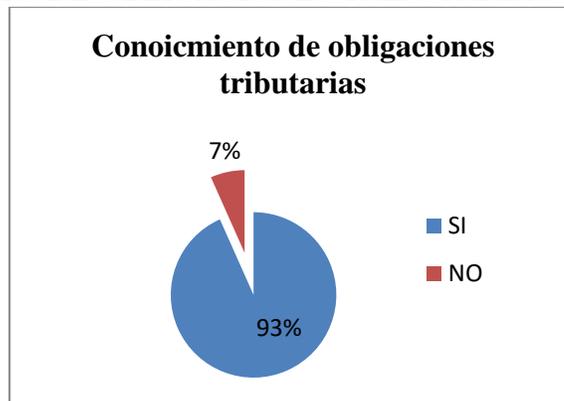
GRÁFICO N° 3:
TIPO DE CONTRATO



*Fuente: Datos obtenidos de la encuesta aplicada a la muestra
Elaborado por: El autor*

Las obras a las cuales dirigen sus actividades las empresas constructoras se centran en obras de construcción de colegios (educacionales), construcción de viviendas (habitacionales), construcción de carreteras (viabilidad), construcción de hospitales, postas médicas, entre ellas podemos resaltar las obras que los fondos Mi Vivienda, Techo propio y entre otros programas que el gobierno ha impulsado con el fin de dinamizar la economía peruana además que el crecimiento de la población cajamarquina ha hecho que las necesidades de una casa propia incremente la demanda de construcción de viviendas.

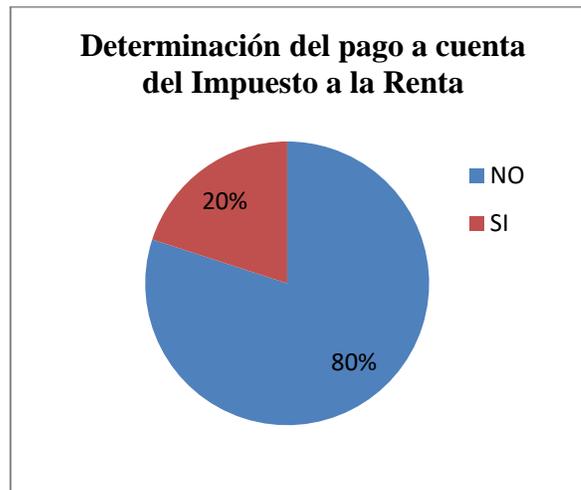
GRÁFICO N° 4:
CONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS



***Fuente: Datos obtenidos de la encuesta aplicada a la muestra
Elaborado por: El autor***

De las empresas encuestadas el 93% si conoce las obligaciones tributarias y contables que debe cumplir, sin embargo el 7% de empresas no conoce las obligaciones contables y tributarias, esto es que conlleva a que no tienen un conocimiento completo en sus obligaciones tributarias generando así el riesgo de ser sancionados por no cumplir con sus obligaciones tributarias y contables.

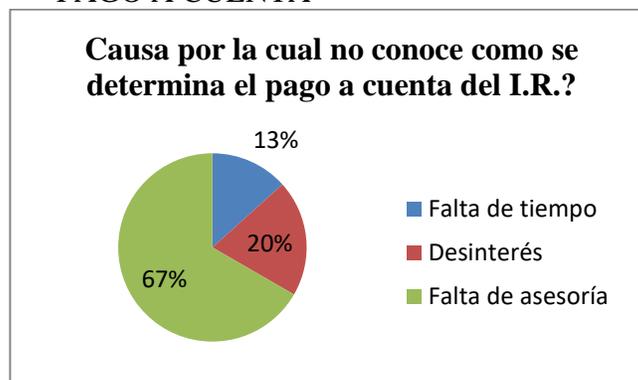
GRÁFICO N° 5:
DETERMINACION DE PAGO A CUENTA DEL IR



*Fuente: Datos obtenidos de la encuesta aplicada a la muestra
Elaborado por: El autor*

Observamos que del total de empresas el 80% no tiene conocimiento de cómo se determina los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría.

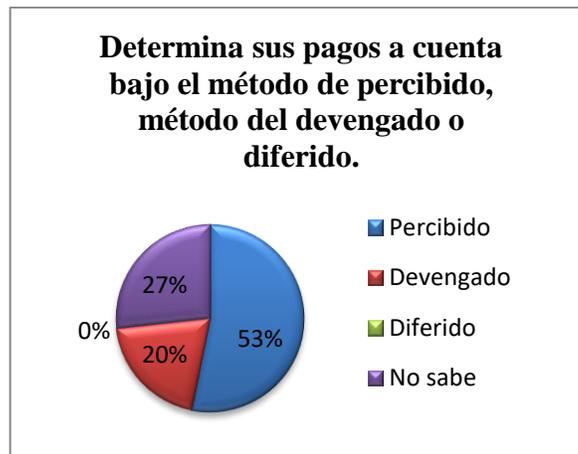
GRÁFICO N° 6:
CAUSAS PARA NO CONOCER LA DETERMINACIÓN DE PAGO A CUENTA



*Fuente: Datos obtenidos de la encuesta aplicada a la muestra
Elaborado por: El autor*

El 67% del 80% de empresas que no sabe cómo se determina su impuesto no tiene la asesoría correspondiente para conocer cómo se determina el pago a cuenta del impuesto a la renta, el 20% no le interesa conocer cómo se determina el pago a cuenta del Impuesto a la Renta.

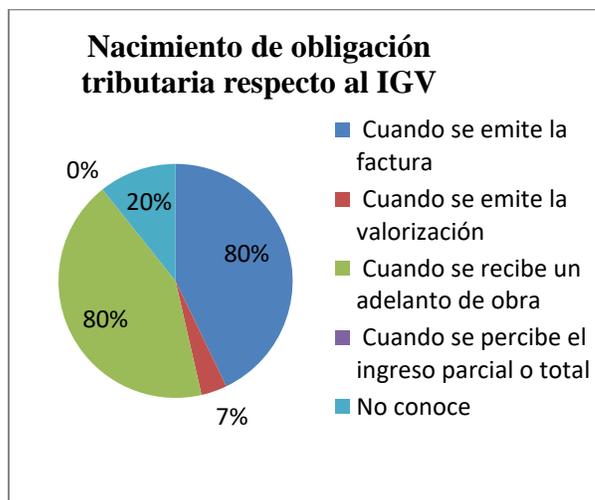
GRÁFICO N° 7:
CONOCIMIENTO DE METODOS EN EL IR



*Fuente: Datos obtenidos de la encuesta aplicada a la muestra
Elaborado por: El autor*

Observamos que el 53% de empresas consideran que pagan el pago a cuenta del impuesto a la renta de acuerdo a lo percibido, el 27% no tiene conocimiento del método al cual se rige su empresa para realizar los pagos a cuenta del impuesto a la renta, tanto que el 20% determina sus pagos a cuenta bajo el método del devengado.

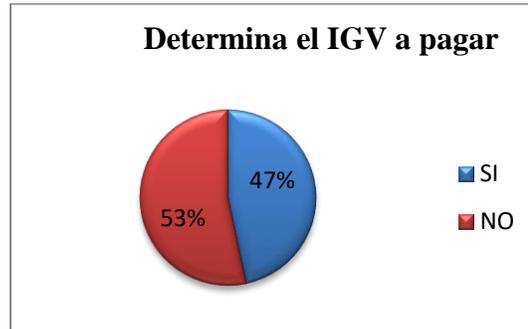
GRÁFICO N° 8:
NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA EN IGV



*Fuente: Datos obtenidos de la encuesta aplicada a la muestra
Elaborado por: El autor*

Del 100% de encuestados se muestra que el 80% considera que la obligación de pagar IGV nace cuando se emite la factura o cuando se recibe el adelanto de obra, por otro lado el 20% no conoce cuando nace la obligación de pago de IGV, así como el 7% considera que se debe pagar IGV cuando se emite la valorización de avance de obra, a la vez del 100% de encuestados ninguno considera que la obligación de pagar IGV nace cuando se percibe el ingreso.

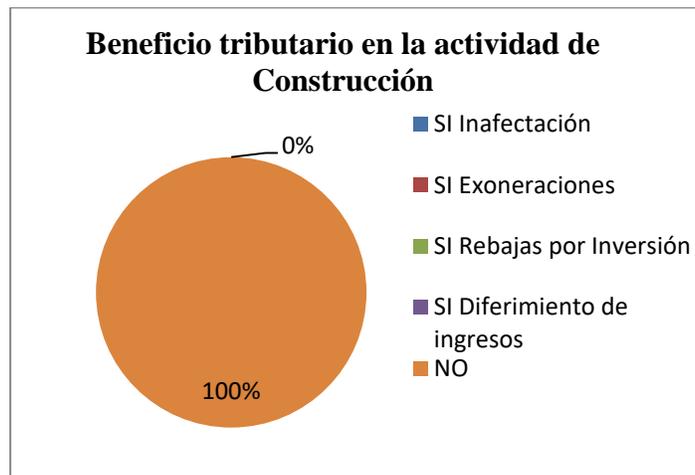
GRÁFICO N° 09:
DETERMINACION DE IGV



*Fuente: Datos obtenidos de la encuesta aplicada a la muestra
Elaborado por: El autor*

Se determina que el 53% de encuestados no conocen como se determina el IGV a pagar en las declaraciones mensuales, mientras que el 47% si conoce como se determina el IGV a pagar.

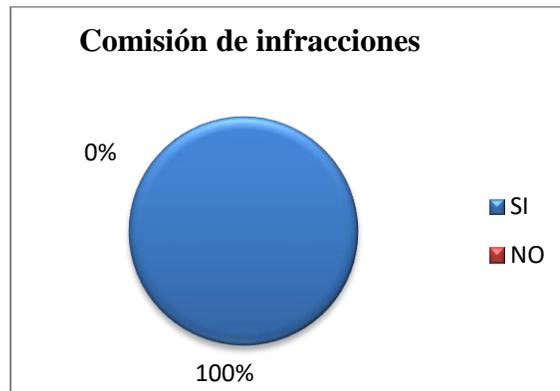
GRÁFICO N° 10:
BENEFICIOS TRIBUTARIOS



*Fuente: Datos obtenidos de la encuesta aplicada a la muestra
Elaborado por: El autor*

El total de las empresas encuestadas no conocen beneficio alguno respecto a la actividad de construcción.

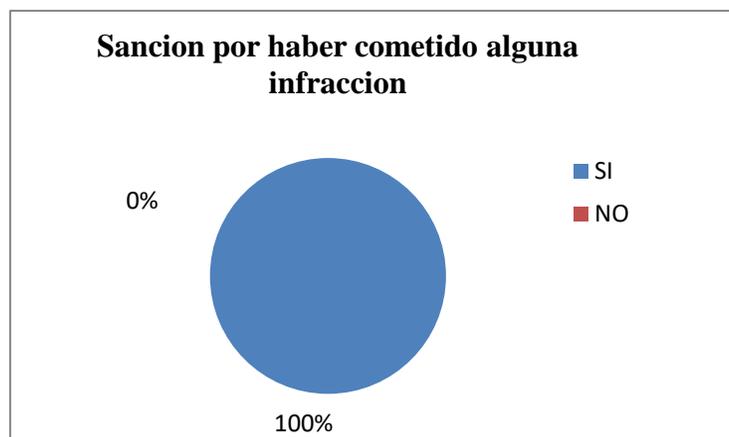
GRÁFICO N° 11
NOTIFICACIONES DE SUNAT



*Fuente: Datos obtenidos de la encuesta aplicada a la muestra
Elaborado por: El autor*

El 100% de las empresas encuestadas han sido notificadas por SUNAT por haber cometido alguna infracción tributaria.

GRÁFICO N° 12



*Fuente: Datos obtenidos de la encuesta aplicada a la muestra
Elaborado por: El autor*

El 100% de empresas encuestadas han sido sancionadas con multa por incumplir las obligaciones tributarias.

5.2. Caso práctico para aplicación del artículo 63 de la ley del impuesto a la renta.

La empresa Construcciones Puente Piedra S.A. realizará un contrato de obra que tiene los siguientes datos:

- Valor Total de la obra: S/. 1, 000,000
- Costo Total de la obra: S/. 700,000
- Margen: 30%
- Duración: 4 años.
- Inicio: Setiembre 2012
- Cobranza: 30% 2012 y 2013, 20% 2014 y 2015.
- Ejecución: 20% 2012 y 2013, 30% 2014 y 2015.

SOLUCIÓN

Determinación de la Renta:

Aplicación del inciso a) del Art. 63 de la LIR: Cobrado x Margen

AÑO	INGRESOS COBRADOS	MARGEN UTILIDAD	RENTA	IMPUESTO (30%)
2012	100,000	x 30%	= 30,000.00	9,000.00
2013	200,000	x 30%	= 60,000.00	18,000.00
2014	500,000	x 30%	= 150,000.00	45,000.00
2015	200,000	x 30%	= 60,000.00	18,000.00
TOTAL	1 000,000		300,000.00	90,000.00

Aplicación del inciso b) del Art. 63 de la LIR: Ingreso menos costo

ejecutado

AÑO	FACTURA		COSTOS	=	RENTA	IMPUESTO (30%)
2012	150,000	-	105,000	=	45,000.00	13,500.00
2013	250,000	-	175,000	=	75,000.00	22,500.00
2014	400,000	-	380,000	=	120,000.00	36,000.00
2015	200,000	-	140,000	=	60,000.00	18,000.00
TOTAL	1 000,000		700,000		300,000.00	90,000.00

Aplicación del inciso c) del Art. 63 de la LIR: Diferimiento de resultado

(método ya derogado)

AÑO	INGRESOS		COSTOS	=	RENTA	IMPUESTOS (30%)
2012	0					
2013	0					
2014	0					
2015	1, 000,000	-	700,000	=	300,000	90,000.00

Si bien es cierto la norma no obliga a las empresas a utilizar los métodos señalados en el artículo 63° de la LIR sino que son opcionales, esto es que si no opta por elegir algún método del mencionado artículo, debe realizar la determinación del Impuesto a la Renta de acuerdo al artículo 57° el cual se basa bajo el principio del devengado.

Sin embargo ponemos a disposición la comparación entre los métodos con el fin de evaluar cual es el que más se puede asemejar e implantar en las empresas constructoras Cajamarquinas.

5.3. Discusión de resultados

Como hemos planteado al inicio, los objetivos que busca la presente investigación es identificar las normas contables y tributarias aplicables a las empresas del sector construcción para su respectivo análisis, una vez obtenido el análisis respectivo poder evaluar la incidencia de éstas en la determinación de las obligaciones tributarias de las empresas del sector construcción en la ciudad de Cajamarca.

Además se aplicó la encuesta la que nos ha permitido determinar que las empresas del sector construcción no cuentan con una adecuada gestión de sus contratos de construcción ni tampoco conocen o aplican los beneficios tributarios vigentes que les permitan atender sus obligaciones tributarias cuando tengan el efectivo disponible o cobrado como es en el caso del Impuesto a la Renta.

Es así que en el caso práctico determinamos que las empresas que tienen contratos cuya duración mayores a un ejercicio gravable podrían optar por aplicar el método señalado en el inciso a) del Art. 63° de la LIR y poder asumir sus obligaciones tributarias de acuerdo a los ingresos cobrados, esto

conllevaría a que las empresas constructoras asuman sus obligación por el Impuesto a la Renta cuando ya tengan en su poder el dinero percibido producto de la ejecución de obras de construcción y evitar endeudamientos innecesarios.

Respecto al uso del crédito fiscal referido en la Ley del IGV existen obligaciones formales y sustanciales que las empresas constructoras no cumplen al registrar sus operaciones en el Registro de compras creándose contingencias tributarias al ser fiscalizados por la Administración tributaria y generándose mayores obligaciones tributarias respecto al referido impuesto y asumiendo multas que en su debido momento pudieron evitarse.

Otro aspecto muy importante es el beneficio del denominado sistema de obras por impuestos que los empresarios cajamarquinos no conocen o no aplican, puesto que de acuerdo a lo señalado anteriormente es una forma de pago de Impuesto a la Renta por el que las empresas pueden optar y consiste en que en lugar de pagar en efectivo, el impuesto se paga a través de la ejecución de un proyecto de obra pública en una localidad municipal o regional, sin que el gobierno regional, gobierno local o universidad pública deban movilizar hoy fondos públicos.

Respecto al sistema de detracciones, las empresas constructoras están sujetas a una detracción del 4%, esto es que cada facturación que realicen mayores

a S/ 700.00 se les detraerá dicho porcentaje el cual es depositado en la cuenta de detracciones que la empresa previamente debió aperturar, sin embargo a todas la empresas encuestadas la SUNAT les ha realizado el Ingreso como Recaudación de sus fondos de detracciones producto de cruces de información y cálculos numéricos que se basan en proyecciones de ingresos respecto a la tasa del 4% que se deposita en dicha cuenta. Esto hace ver que las empresas no realizan un adecuado control y gestión respecto a las detracciones que se les deposita y más aun cuando la Administración Tributaria solicita el sustento de alguna presunta diferencia por omisión de ingresos u otros requisitos que conllevan a la desviación de los fondos de detracciones, no pudiendo el empresario liberar esos fondos y derivarlos a otras inversiones sino que solo sirven para el pago de sus obligaciones tributarias.

El empresario constructor no lleva un control especial de los ingresos y gastos por cada obra ni ha implementado un centro de costos como lo establece los procesos contables y administrativos de la NIC N° 11, esto es que trabajan a la deriva sin un control presupuestal por obra, siendo así que la NIC 11 permite aplicar un criterio adecuado en el registro de las operaciones, lo que conlleva a que los gerentes de las empresas constructoras puedan evaluar la gestión y determinar la utilidad real de las construcciones, sin embargo en la actualidad existe un desconocimiento de las normas, lo que origina que las empresas registren sus operaciones a su mejor saber y entender. Sin embargo

los efectos de instaurar a las empresas de construcción los procesos de acuerdo a la NIC N° 11 ayudarían a obtener una mejor toma de decisiones y a la vez alcanzar estándares internacionales que permitirán también valorar mejor a las empresas.

En el sector construcción, los contratos constantemente son modificados, por variaciones en el tiempo o modificaciones de obra, sin embargo estas modificaciones no se toman en cuenta al momento de firmar un contrato o establecer precios y costos por lo que las empresas constructoras asumen más costos de los que posiblemente reciben en ingresos.

CONCLUSIONES

- Las empresas del sector construcción de la ciudad de Cajamarca no realizan un análisis adecuado de las normas contables y tributarias aplicables a sus actividades de construcción, no determinando las obligaciones tributarias correctamente.
- La determinación de las obligaciones tributarias en las empresas del sector construcción de la ciudad de Cajamarca se dan en forma empírica, sin tener en cuenta las normas contables y tributarias.
- Las empresas del sector construcción no llevan una adecuada gestión de cada contrato firmado y por ende existe descontrol entre sus ingresos, costos y gastos. Asimismo las empresas constructoras no toman en cuenta las obligaciones formales y sustanciales que establece la Ley del IGV para el uso del crédito fiscal generando la pérdida del derecho al uso del crédito fiscal incrementando sus obligaciones tributarias. Además las empresas constructoras no realizan un planeamiento respecto a sus ingresos y la determinación del Impuesto a la Renta Anual, asumiendo obligaciones tributarias a corto plazo. Tampoco tienen un adecuado control del cobro de sus detracciones respecto a sus ingresos cobrados ocurriendo con frecuencia el ingreso como recaudación de los fondos de la cuenta de detracciones.

- Las empresas del sector construcción no diseñan estrategias que les permita determinar correctamente las obligaciones tributarias, aplicando las normas contables y tributarias adecuadas a sus actividades.

RECOMENDACIONES

Se recomienda realizar el análisis correcto de las normas contables y tributarias vigentes aplicables al sector construcción, con la finalidad de determinar correctamente las obligaciones tributarias.

- Se recomienda determinar las obligaciones tributarias de acuerdo a las normas contables y tributarias específicas aplicables a las actividades de construcción

- Se recomienda la implantación de la NIC 11 – Contratos de construcción en la gestión de los contratos el cual permitiría un mejor control en cada contrato desde la gestión administrativa y contable conociendo cada ingreso y cada costo por cada contrato, controlar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales, señaladas en la Ley del IGV, en las adquisiciones que sustentan crédito fiscal el cual evitaría el riesgo de asumir mayores obligaciones tributarias al perder el derecho al crédito fiscal, evaluar la duración de los contratos de obra y así poder acogerse a lo señalado en el inciso a) del artículo 63° de la LIR y poder asumir sus obligaciones tributarias cuando se realice el cobro de los ingresos y realizar el control periódico respecto a los ingresos por depósito de detracciones con el fin de realizar una comparación entre el importe proyectado de ingresos por la tasa de detracción y los ingresos

efectivamente declarados, evitando el ingreso como recaudación de sus fondos de la cuenta de detracciones.

- Se recomienda diseñar estrategias que les permita determinar correctamente las obligaciones tributarias, aplicando las normas contables y tributarias adecuadas a sus actividades.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Barzola, P. (2011). Beneficios tributarios en el IGV y el Impuesto a la Renta. Perú: El Búho.

- Campón, G. (2013). Los contratos de construcción y sus efectos tributarios. Revista Actualidad Empresarial, Primera quincena, pp. I 20 - 35.

- Decreto Supremo No. 055-99-EF “Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas”, (1999), obtenido de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/fdetalle.htm>.

- Decreto Supremo No. 135-99-EF-Texto Único Ordenado del Código Tributario- (1999), obtenido de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/libro1/libro.htm>

- Decreto Supremo No. 179-2004-EF-Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (Diciembre, 2004), obtenido de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/fdetalle.htm>.

- Hernández, R. (2014). Metodología de la investigación científica. México, Mc Grau Hill Education Editores.

- Horna, L. (2012). Estudio teórico práctico de la Norma Internacional de Contabilidad n° 11: Contratos de Construcción (tesis de pregrado). Universidad Nacional de Trujillo, Trujillo.
- Mateucci, M. (2013). Planeamiento tributario ¿es posible realizarlo actualmente sin quebrantar las normas?, Revista Actualidad Empresarial, Primera quincena, pp. I 1-27.
- Norma Internacional de Contabilidad N° 11: Contratos de Construcción, recuperado de <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/NIC11.pdf>
- Ramírez R. (2013). Contabilidad de empresas constructoras e inmobiliarias. Perú: Pacifico editores.

ANEXOS

ANEXO N° 01 ENCUESTA REALIZA A 15 EMPRESAS



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CAJAMARCA

ESCUELA DE POSGRADO

MAESTRIA EN CIENCIAS ECONOMICAS

MENCION: TRIBUTACION



FECHA:...../...../.....

La presente encuesta está dirigida a las empresas del Sector Construcción de la ciudad de Cajamarca, con el fin de describir el grado de conocimiento de aplicación de Normas Contables y Tributarias en la determinación de sus obligaciones tributarias e identificar Las posibles causas del desconocimiento de dichas normas; permitiéndonos diseñar una estrategia de mejora.

La encuesta tiene carácter anónimo y confidencial, por lo que solicitamos su colaboración y precisión, de tal manera nos permita obtener resultados sustanciales e importantes. Agradecemos de antemano por su valioso tiempo para contestar el siguiente cuestionario.

RESPECTO AL TIPO DE OBRAS, DURACION DE SUS ACTIVIDADES

1. Es usted:

- a. Ejecutor de obras públicas ()
- b. Ejecutor de obras privadas. ()
- c. Empresa sub contratista ()
- d. Empresa Contratista ()

2. La duración de sus proyectos son:

- a. Menor a 1 Año ()
- b. Mayor a 1 año ()
- c. Tiene proyectos mayores a tres años, SI (....) NO (), De ser SI su respuesta, señale la fecha de inicio y la duración:
Fecha de inicio:/...../....., Duración:

3. ¿ Tipo(s) de obras que ejecuta la empresa:

- a. (____) Habitacional
- b. (____) Comercial
- c. (____) Vialidad
- d. (____) Eléctricas
- e. (____) Salud
- f. (____) Educativas

Otras: _____

RESPECTO A LAS NORMAS TRIBUTARIAS VIGENTES EN EL PERÚ.

4. ¿Conoce usted las obligaciones tributarias que su empresa debe cumplir?.
SI () NO ()

Si su respuesta es SI, detalle las Obligaciones tributarias:

.- _____
.- _____
.- _____
.- _____

5. Conoce usted como se determina el pago a cuenta del impuesto a la renta:

SI () No ()

De ser Si su respuesta, elegir la opción que usted crea conveniente:

- a. Pago a cuenta: porcentaje del 1.5% comparado con el coeficiente obtenido de dividir el impuesto determinado del ejercicio anterior entre el total de ingresos netos del ejercicio, tomando el menor valor. ()
 - b. Pago a cuenta: porcentaje del 1.5% o coeficiente obtenido de dividir el impuesto determinado del ejercicio anterior entre el total de ingresos netos del ejercicio, tomando cualquiera de las dos opciones sin importar quién es mayor. ()
 - c. Pago a cuenta: porcentaje del 1.5% comparado con el coeficiente obtenido de dividir el impuesto determinado del ejercicio anterior entre el total de ingresos netos del ejercicio, tomando el mayor valor. ()
6. ¿Cuál es la causa por la cual no logra determinar el método al cual esta acogida su empresa respecto a los pagos a cuenta?
Seleccione:
- a. (____) Desconocimiento.
 - b. (____) Desinterés.
 - c. (____) Falta de asesoría.
 - d. (____) Evitar ser fiscalizado por SUNAT.
 - e. (____) Incumplimiento con los registros y/o condiciones establecidos en la Ley de Impuesto a la Renta.
 - f. (____) Otras _____

7. De las siguientes opciones señale la forma de determinar la base imponible para sus pagos a cuenta del Impuesto a la Renta:

(a) De acuerdo al monto facturado	
(d) De acuerdo al monto cobrado	
(c) De acuerdo al avance de obra	
(d) De acuerdo a valorizaciones entregadas al cliente	

8. Sabe usted si determina sus pagos a cuenta bajo el método de percibido, método del devengado o diferido?

Señale cuál de los métodos: _____

9. ¿Conoce usted cuando se origina la obligación tributaria respecto al IGV?

- a. Cuando se emite la factura ()
- b. Cuando se emite la valorización ()
- c. Cuando se recibe un adelanto de obra ()
- d. Cuando se ejecuta el contrato de construcción ()
- e. Cuando se percibe el ingreso parcial o total ()

10. ¿Conoce usted como se determina la base imponible afecta al IGV?

- a. Valor del terreno más costos incurridos en la construcción. ()
- b. Costos incurridos en la construcción separada por actividades comprados por quien contrata. ()
- c. Valor de la construcción, entendiéndose por este la suma total que queda obligado a pagar quien encarga la construcción. ()
- d. Valor de la construcción, entendiéndose por este la suma individual por cada que queda obligado a pagar quien encarga la construcción. ()

11. ¿Conoce usted algún beneficio tributario otorgado por la Ley de Impuesto a la Renta o IGV?

Sí _____ No _____

Si su respuesta es Sí, seleccionar:

a.- Inafectación ()

b.- Exoneraciones ()

c.- Rebajas por Inversión ()

d.- Diferimiento de ingresos ()

e.- Reintegro del IGV ()

f.- Exoneración del IGV ()

g.- Todas las anteriores ()

12. ¿Se han obtenido Rebajas por Inversión según el programa de obras por impuestos?

Sí _____ No _____

RESPECTO A LAS FISCALIZACIONES POR PARTE DE SUNAT

13. ¿Ha tenido usted notificaciones por parte de SUNAT?

SI () NO ()

De ser su respuesta SI.

a. Carta inductiva ()

b. Requerimiento de información ()

c. Resultado del Requerimiento ()

d. Actas probatorias ()

14. ¿Ha sido usted notificado por SUNAT, respecto a ingresos como recaudación de sus fondos de detracciones?

SI () NO ()

De ser SI su respuesta indique cual fue la inconsistencia:

15. ¿En procesos de fiscalización que ha tenido con SUNAT qué infracciones ha determinado SUNAT?

- d) Uso del crédito fiscal indebido por no pago de detracciones
- e) Declaraciones de impuestos realizadas fuera de plazos
- f) Atraso de Libros contables
- g) Obligación de imputar Rentas en el ejercicio en el que se originó el servicio y no al momento de la emisión del comprobante de pago o cobro parcial o total de la ejecución de la obra.

¡Muchas gracias por su tiempo!

ANEXO N° 2 MATRIZ DE CONSISTENCIA

ANÁLISIS DE LAS NORMAS CONTABLES Y TRIBUTARIAS Y SU INCIDENCIA EN LA DETERMINACIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN LAS EMPRESAS DE CONSTRUCCIÓN EN LA CIUDAD DE CAJAMARCA.

PROBLEMA	OBJETIVOS	HIPOTESIS	VARIABLE	METODOL OGIA	POBLACIÓN Y MUESTRA
<u>PROBLEMA GENERAL:</u>	<u>OBJETIVO GENERAL:</u>	<u>HIPOTESIS GENERAL:</u>	<u>VARIABLE I:</u>		
¿De qué manera incide el análisis de normas contables y tributarias en la determinación de las obligaciones tributarias de las empresas de construcción de la ciudad de Cajamarca?	Determinar la incidencia del análisis de las normas contables y tributarias al determinar correctamente las obligaciones tributarias en las empresas del sector construcción de la ciudad de Cajamarca.	El análisis adecuado de las normas contables y tributarias inciden en la correcta determinación de las obligaciones tributarias en las empresas de construcción en la ciudad de Cajamarca.	Normas Contables y Tributarias vigentes aplicables al sector construcción.	Tipo de investigación : no experimental descriptivo-analítico de asociación correlacional y de corte transversal	La población y muestra es por conveniencia y será aplicada a a 15 empresas dedicadas al servicio de construcción
<u>PROBLEMAS ESPECIFICOS:</u>	<u>OBJETIVO ESPECIFICO:</u>	<u>HIPOTESIS ESPECIFICA:</u>	<u>VARIABLE II:</u>	Método de Investigación	
¿Qué normas contables y tributarias deben analizar las empresas del sector construcción de la ciudad de Cajamarca para determinar de manera adecuada las obligaciones tributarias?	Identificar y seleccionar las normas contables y tributarias que deben analizar las empresas del sector construcción de la ciudad de Cajamarca para determinar de manera adecuada el impuesto general a las ventas e impuesto a la renta.	Las empresas de construcción de la ciudad de Cajamarca desconocen la normatividad contable y tributaria al momento de determinar las obligaciones tributarias.	Determinación de obligaciones tributarias:	El método es descriptivo, analítico sintético, hipotético - deductivo.	
¿Existe interpretación inadecuada en la aplicación entre la norma contable y tributaria en el sector construcción?	Analizar de manera adecuada la norma contable y tributaria en el sector construcción.	Las empresas constructoras no realizan un adecuado análisis de las normas contables y tributarias aplicables a sus contratos de construcción.			
Se determina correctamente la obligación tributaria en las empresas del sector construcción de la ciudad de Cajamarca. ?	Diseñar estrategias para priorizar las normas contables y tributarias al determinar las obligaciones tributarias en las empresas del sector construcción.	Las empresas del sector construcción de la ciudad de Cajamarca no cuentan con una planificación tributaria al momento de desarrollar sus actividades.			

