

INFORME N.º 093-2013-SUNAT/4B0000

MATERIA:

En relación con lo señalado en el artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta, se efectúan las siguientes consultas:

1. ¿Cuál es el tratamiento que, para efectos de la determinación del costo computable, tienen los intereses pagados por un financiamiento obtenido para la construcción de un bien del activo fijo, de acuerdo con lo señalado en el artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2012?
2. ¿Cuáles son las operaciones que estarían comprendidas bajo el concepto de "costo de construcción" regulado en el numeral 2 del artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta? ¿serían aquellas reguladas en la Sección F de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme de las Naciones Unidas referidas a la actividad de construcción?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, TULO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la LIR).

ANÁLISIS:

1. El artículo 20º del TULO de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de su modificación por el Decreto Legislativo N.º 1112⁽¹⁾, disponía que por costo computable de los bienes enajenados, se entendería el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a Ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda.

Añadía que para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, debía entenderse por:

- a) Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, incrementada en las mejoras incorporadas con carácter permanente y los gastos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o enajenación de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o

¹ Publicado el 29.6.2012, que entró en vigencia a partir del 1.1.2013.

aprovechados económicamente. En ningún caso los intereses formarán parte del costo de adquisición.

- b) Costo de producción o construcción: el costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.
 - c) Valor de ingreso al patrimonio: el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en la presente Ley, salvo lo dispuesto en el siguiente artículo.
2. De la norma citada se advierte que por costo computable de los bienes enajenados, se entendería el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a Ley; siendo que la exclusión de los intereses del costo computable sólo se encontraba indicada expresamente para el caso de costo de adquisición, sin mencionarse igual disposición para los costos de construcción, entre otros.

En ese sentido, es necesario dilucidar si el citado artículo tiene como objeto que la exclusión de los intereses se refiera en general a todos los bienes (entre ellos activos fijos), sin importar que sean adquiridos, construidos o producidos⁽²⁾; o sólo se limita a los intereses generados en relación a bienes adquiridos mediante compra (costo de adquisición).

3. Al respecto, el entonces inciso g) del artículo 11° del Reglamento de la LIR⁽³⁾ establecía que para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendría en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por inflación con incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley y en este Reglamento.

Así pues, desde el punto de vista contable se tiene que en relación con los activos fijos regulados en la NIC 16 Propiedades, planta y equipos⁽⁴⁾, el párrafo 16 de la citada NIC dispone que el costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende:

² Debe advertirse que, toda vez que el costo de producción o construcción incorpora los materiales directos e indirectos consumidos, de generarse intereses por la adquisición de los mismos, estos no podrán ser incorporados en el costo de producción o construcción, toda vez que la exclusión expresa de los intereses en la adquisición operará incluso en el caso que los bienes deban incorporarse en el costo de un nuevo bien. Es decir, independientemente del destino de los bienes adquiridos, sea que se adquieran para su comercialización, su consumo en la fabricación o construcción de otro bien o para su uso, los intereses relacionados a los mismos se deben reconocer como gastos del periodo.

³ Antes de su sustitución por el Decreto Supremo N.º 258-2012-EF, publicado el 18.12.2012, el cual entró en vigencia a partir del 1.1.2013.

⁴ Versión Junio 2011, oficializada mediante Resolución N.º 048-2011-EF/94 del Consejo Normativo de Contabilidad, publicada el 6.1.2012.

A estos efectos, cabe indicar que el párrafo 6 "Definiciones" de la citada NIC describe que se entiende como "Propiedades, Planta y Equipo" a los bienes tangibles que: (i) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y, (ii) se espera usar durante más de un ejercicio. En consecuencia, puede inferirse que las "Propiedades Planta y Equipo" equivalen a activos fijos.

- (a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio.
- (b) Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.
- (c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.

Agrega el párrafo 22 de la NIC 16 que el costo de un activo construido por la propia entidad se determinaría utilizando los mismos principios que si fuera un elemento de propiedades, planta y equipo adquirido.

De ello se tiene que para determinar el costo de un activo fijo construido se deben utilizar los mismos criterios aplicables a un activo fijo adquirido, es decir, no debe existir distinción entre la adquisición y la producción o construcción.

4. Asimismo, de acuerdo con la NIC 23 Costos de Financiamiento vigente en aquella época⁽⁵⁾, se prescribían dos tratamientos respecto de los costos de financiamiento (léase intereses): (i) un tratamiento referencial o preferencial, por el cual los costos de préstamos o financiamiento son reconocidos como gastos en el período en que son incurridos, y (ii) un tratamiento alternativo permitido, por el cual los costos de préstamos que son directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo calificado⁽⁶⁾, se capitalizaban incorporándose como parte del costo del activo cuando es probable que darán como resultado beneficios económicos futuros a la empresa y que los costos puedan ser cuantificados confiablemente.

En consecuencia, se tiene que contablemente no existía un tratamiento único, toda vez que la NIC 23 permitía que la empresa pudiera optar entre dos tratamientos, pudiendo de esta forma escoger por incorporar los intereses en el costo de un bien (incluidos activos fijos) que reputase como calificado⁽⁷⁾, sin distinguir la forma de su obtención (adquisición, construcción o producción).

⁵ En el Perú la NIC 23 modificada en 1993 estuvo vigente hasta el 31.12.2010, fecha en la que fue sustituida por la NIC 23 modificada en marzo de 2007 oficializada recién por el Consejo Normativo de Contabilidad con la Resolución N.º 044-2010-EF/94. Mediante esta última versión se elimina el tratamiento referencial y se establece como único procedimiento contable el tratamiento alternativo.

⁶ La actual NIC 23 (modificada en 2011) se refiere a activos aptos, sin embargo, tiene el mismo contenido de "activo calificado".

⁷ Activo que necesariamente requiere de un período sustancial de tiempo para estar listo para el uso o venta a que está designado. Ejemplos de activos calificables son los inventarios que requieren de un período sustancial de tiempo para traerlos a una condición vendible, plantas de manufactura, instalaciones de generación de energía y propiedades de inversión. Las inversiones y aquellos inventarios que se manufacturan rutinariamente o de otro modo se producen en grandes cantidades sobre una base repetitiva durante un período corto no son activos calificables. Por consiguiente, los activos que están listos para su uso o venta no son activos calificables.

Por consiguiente, de acuerdo con el tratamiento tributario señalado en el numeral 1 del presente Informe, en relación con los bienes adquiridos a terceros, se advierte que de optarse contablemente por el tratamiento alternativo se produce una oposición a la norma tributaria, toda vez que de manera expresa en la Ley del Impuesto a la Renta se señala que los intereses no deben formar parte del costo del activo adquirido.

5. Ahora bien, no obstante que la norma tributaria ha diferenciado el costo computable de los bienes entre costo de adquisición, costo de producción o construcción, o valor de ingreso al patrimonio, y que la exclusión de los intereses del costo computable sólo se refiere al costo de adquisición, debe tenerse en cuenta que el concepto de costo computable es uno y, por tanto, al igual que la norma contable (y conforme a lo señalado en el párrafo 4 del numeral 3 del presente Informe), tal diferenciación no implica que en la determinación del costo computable de un bien se aplique criterios distintos según la forma de su obtención.

A mayor abundamiento, la diferenciación que efectúa el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta entre costo de adquisición y costo de producción y construcción, no es excluyente. Nótese que el costo de producción o construcción incluye dentro de sus elementos al costo de adquisición, dado que, para producir o construir un bien se debe incorporar en éste materiales que fueron adquiridos, sea que se trate de materiales directos o indirectos.

Así pues, atendiendo a que el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta señala en forma expresa que los intereses no forman parte del costo de adquisición, debe interpretarse que los intereses por el financiamiento obtenido para la producción o construcción de un bien del activo fijo tampoco se encuentran comprendidos dentro del costo de producción o construcción⁽⁸⁾.

Por consiguiente, para periodos anteriores al 2013, los intereses pagados por un financiamiento obtenido para la construcción de un bien del activo fijo debían excluirse del costo computable.

6. De otro lado, en relación con la segunda consulta, cabe tener en cuenta que el numeral 2) del artículo 20° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta define como costo de producción o construcción al costo incurrido en la producción o construcción del bien (advirtiéndose que no distingue entre efectuado por el mismo contribuyente o por un tercero), el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.

De ello se desprende que el concepto “costo de construcción” se emplea para designar al costo computable de bienes (existencia o activo fijo, sin distinguir entre una u otra) que una empresa obtiene a partir de bienes que transforma (produce) o mediante su construcción o creación.

⁸ De igual manera, en la RTF N.º 00915-5-2004, el Tribunal Fiscal señaló para los periodos anteriores al 2003 que no obstante que el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta diferenciaba el monto depreciable de los bienes adquiridos ya terminados, listos para su uso, del supuesto en que la empresa misma producía los bienes depreciables; y que la exclusión de los intereses solo era expresa para los primeros, debía interpretarse que dicha exclusión señalada en la Ley (de los intereses como parte del valor de adquisición de los bienes adquiridos de terceros) se aplicaba también a los bienes producidos o fabricados.

De otro lado, el inciso h) del artículo 11º del Reglamento de la LIR señala que “Para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por inflación con incidencia tributaria, *las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley y en este Reglamento*”.

Sobre el particular, se advierte que ni el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta ni su reglamento han señalado cuáles son las operaciones que estarían comprendidas bajo dicho concepto, toda vez que la definición de “costo de construcción” del citado TUO, concordado con su reglamento, incluye toda actividad que de conformidad con las normas contables deba ser incluida, sin limitarse a un tipo de actividad comprendida en alguna Sección de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas Revisión 4⁽⁹⁾.

Al respecto, de acuerdo con las normas contables el costo comprendería la suma total incurrida para (mandar a) fabricar o edificar un bien, destinado para la venta o para el uso, incluyendo los materiales directos utilizados, los costos de su personal dedicado a dicha actividad, y en general, todos los costos directamente atribuibles para darles su condición y ubicación actuales a efecto que puedan servir a los fines de la empresa de manera adecuada.

A manera de ejemplo, el párrafo 17 de la NIC 16: Propiedades, plantas y equipos señala que son ejemplos de costos atribuibles directamente a activos fijos:

- (a) los costos de beneficios a los empleados (según se definen en la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*), que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo;
- (b) los costos de preparación del emplazamiento físico;
- (c) los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;
- (d) los costos de instalación y montaje;
- (e) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, después de deducir los importes netos de la venta de cualesquiera elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (tales como muestras producidas mientras se probaba el equipo);
y
- (f) los honorarios profesionales.

⁹ Aprobada mediante Resolución Jefatural N.º 024-2010-INEI, publicada el 29.1.2010 y vigente desde el día siguiente de su publicación.

En adelante, CIU.

Por su parte, de acuerdo con la CIU se tiene que la Sección F Construcción 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; y demolición, entre otras; así como se excluye, por ejemplo, a las actividades de arquitectura e ingeniería.

Así pues, señalar que las operaciones reguladas en la Sección F de la CIU son las comprendidas bajo el concepto de “costo de construcción” no atendería a la definición dada en la normatividad del Impuesto a la Renta, por lo siguiente:

- a) En la Sección en cuestión se alude a las reparaciones; sin embargo, siendo que los desembolsos por reparaciones se efectúan para restaurar o mantener los futuros beneficios económicos que una empresa puede esperar del rendimiento estándar originalmente evaluado del activo, aquellos no tienen repercusión futura al no mejorar la condición del activo más allá de dicho rendimiento estándar⁽¹⁰⁾, por lo que deben considerarse como gastos del periodo y no como un concepto que deba integrar el costo de construcción⁽¹¹⁾.
- b) Las actividades de demolición comprendidas en dicha Sección no necesariamente se deben incluir en el costo computable del bien⁽¹²⁾.
- c) La aludida Sección excluye actividades tales como las relacionadas con arquitectura e ingeniería que debieran incluirse dentro del costo computable por ser necesarias para la construcción del bien.

En ese sentido, el costo computable de un bien producido o construido se formará por todo concepto incurrido que sea necesario para (mandar a) fabricar o edificar un bien, y que el bien se encuentre en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda ser vendido u operar de la forma prevista por la empresa, sin que sea necesario que los mismos se encuentren comprendidos en la Sección F de la CIU.

Por ende, para determinar el concepto de “costo de construcción” regulado en el numeral 2 del artículo 20º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta no es necesario que los mismos se encuentren comprendidos en la Sección F de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas Revisión 4, o que todo concepto incluido en esta Sección deba integrarse a dicho costo de construcción.

¹⁰ Como, por ejemplo, la extensión de su vida útil, el mejoramiento sustancial en la calidad de la producción obtenida o la reducción de los costos de producción.

¹¹ Conforme al párrafo 12 de la NIC 16 no se reconocerá, en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo, los costos derivados del mantenimiento diario del elemento; siendo que tales costos se reconocerán en el resultado cuando se incurra en ellos.

¹² Criterio vertido en el Informe N.º 026-2010-SUNAT y Carta N.º 084-2011-SUNAT, disponibles en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>).

CONCLUSIONES:

1. Para periodos anteriores al 2013, los intereses pagados por un financiamiento obtenido para la construcción de un bien del activo fijo debían excluirse del costo computable.
2. El concepto de “costo de construcción” regulado en el numeral 2 del artículo 20° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta se formará por todo desembolso incurrido para (mandar a) edificar un bien, y que el bien se encuentre en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda ser vendido u operar de la forma prevista por la empresa; sin que sea necesario que los mismos se encuentren comprendidos en la Sección F de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas Revisión 4, o que todo concepto incluido en esta Sección deba integrarse a dicho costo de construcción.

Lima, 22 mayo de 2013

Original firmado por:

LILIANA CONSUELO CHIPOCO SALDÍAS

Intendente Nacional (e)

INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

lla

A0324.1 - D13

IMPUESTO A LA RENTA: Costo Computable: Intereses relacionados con activos fijos / Costo de Construcción.