

Autor: C.P.C . Luis Guillermo Castro Gálvez

País: Perú

Filiación institucional: Asociación Interamericana de Contabilidad - Comisión Técnica Interamericana de Tributación y Fiscalidad.

Correo electrónico: lcastro@piconasociados.com



EL COSTO DE LOS SERVICIOS EN EL IMPUESTO A LA RENTA DEL PERU

1. La ubicación del costo computable dentro del Impuesto a la Renta

La Ley del Impuesto a la Renta peruana tiene dos conceptos claramente diferenciados, por un lado, la Renta Bruta y por otro la Renta Neta, a continuación, pasaremos a indicar la referencia normativa de cada uno de ellos:

- La Renta Bruta
(Capítulo V Renta Bruta, Primer párrafo del artículo 20º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta)

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

- La Renta Neta:
(Capítulo VI Renta Neta Primer párrafo del artículo 37º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta):

“Artículo 37º.- 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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles:...”

De la estructura del Impuesto a la Renta analizada podemos señalar que primero se determina la Renta Bruta y luego la Renta Neta, dado que para determinar esta última es necesario tener previamente calculada la Renta Bruta para luego deducir los gastos.

2. El costo computable y las empresas de servicio

- a. **La inexistencia de costo computable de los servicios**

El primer párrafo del artículo 20 del TUO del Impuesto a la Renta citado señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, sin embargo luego hace una aclaración para el caso de los ingresos que provengan de la enajenación de bienes y señala que en este caso la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Como se puede ver la norma no ha previsto para determinar la Renta Bruta en el caso de empresas que generen ingresos por servicios la deducción de un costo computable, dado que este sólo se deduce cuando existen ingresos por enajenación de bienes.

Ahora bien, a nivel de reglamento el inciso j) del artículo 11 hace una referencia al costo computable de los bienes y servicios en los siguientes términos:

j) Normas supletorias 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.

La norma reglamentaria hace referencia a la determinación del costo computable tanto de los bienes como de los servicios. En este aspecto, la norma reglamentaria en cuanto se refiere a la determinación del costo computable de los servicios genera una afirmación que se opone a la ley y así lo hace notar Rodrigues (p17)¹ cuando señala:

“Además de ello, el mismo inciso j) señala textualmente que para determinación del costo computable de los servicio se tendrá en cuenta las Normas Internacionales de Contabilidad y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la LIR, pero como hemos dicho anteriormente, la LIR no regula el “costo computable de los servicios” por lo que al no existir una regulación al respecto, el RLIR si se opone a lo establecido en la LIR, al intentar formar un concepto y un procedimiento de medición del costo de servicio.

En ese sentido, por los motivos antes expuestos este inciso contradice a la LIR y en consecuencia no sería aplicable.”

Coincidimos en dicho análisis y a continuación desarrollaremos los aspectos que implican llegar a la conclusión de que no hay costo computable para el

¹ Rodriguez Calderon, Andres. Tratamiento tributario del costo de servicios según la ley del impuesto a la renta en las empresas de servicios. 2017

caso de los servicios. En primer lugar, realizaremos una comparación con lo señalado por la contabilidad, luego señalaremos 2 de las diferencias entre la contabilidad y la tributación, más importantes, que se generan por dicho motivo.

b. El tratamiento contable de los costos de servicios en la contabilidad

En la NIC 2 Inventarios hasta el año 2014 señalaba en su párrafo 19 lo siguiente:

“19 En el caso de que los prestadores de servicios tengan inventarios, los medirán por los costos que suponga su producción. Estos costos consisten fundamentalmente en mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán, sino que se reconocerán como gastos del periodo en el que se hayan incurrido. Los costos de los inventarios de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por el prestador de servicios.”

Como se puede notar en este párrafo se señala que los costos de producción de los servicios incluyen fundamentalmente la mano de obra y otros costos de personal directamente involucrado en la prestación del servicio.

Sin embargo, en la versión NIC 2 Inventarios del año 2015 se eliminó el párrafo 19 por la NIIF 15 (versión 2015), la que al mismo tiempo tenía un capítulo denominado Costos de contrato (Par. 91 -104) donde se detallan dos tipos de costos (costos incrementales y costos de cumplimiento). Ambos tipos de costos bajo las condiciones señaladas por dichos párrafos se activan y luego se amortizan (enviar a resultados) de una forma congruente con la transferencia de bienes y servicios al cliente.

Por otro, el Plan Contable General Empresarial ha señalado dos cuentas relacionadas al tema que estamos tratando y que son:

b.1.- Existencia de Servicios terminados

Al respecto señala lo siguiente:

“215 Existencias de servicios terminados. Se compone principalmente de la mano de obra y otros costos incurridos en la prestación del servicio concluido.”

Asimismo, el PCGE realiza el siguiente comentario relacionado.

“La existencia de servicios terminados está relacionada con ingresos aún no reconocidos por la prestación de dichos servicios. El ingreso y el costo de la prestación del servicio se reconocen conjuntamente en los resultados del periodo en que se devengan.”

b.2.- Existencia de servicios en proceso

Al respecto señala lo siguiente:

“235 Existencias de servicios en proceso. Se compone de la mano de obra y otros costos involucrados en la prestación del servicio mientras éste no se ha concluido.”

Comentario relacionado realizado por el PCGE

“La existencia de servicios en proceso está relacionada con los costos incurridos, los que están asociados a ingresos no devengados. Conforme se devenga el derecho a percibir el ingreso, el costo asociado se transfiere a existencias de servicios terminados, y luego al costo de servicios prestados en ganancias y pérdidas.”

Como se puede notar, desde la perspectiva contable se activan, bajo ciertas condiciones, los elementos del costo de los servicios (básicamente mano de obra y otros costos) y luego se envían a resultado, cuando se reconoce la transferencia del servicio al cliente, momento en el cual se reconoce el ingreso contablemente.

c. Diferencia entre la contabilidad y la tributación N° 1: Los Inventarios de servicios.

De lo señalado en los acápite anteriores, podemos indicar que existe un primer elemento diferenciador en el tratamiento contable y tributario, y es que en el tratamiento tributario no se señala la existencia de un costo computable para la determinación de la renta bruta, lo que genera diferencias entre resultado contable y tributario que explicaremos a continuación con un ejemplo.

Una empresa de servicios se compromete a prestar servicios a su cliente por un proyecto que consta de dos hitos y cuyo valor de venta asciende a 696,000, con un margen de utilidad del 20%, para lo cual incurre en los siguientes costos:

Concepto	Año 1	Año 2
Mano de Obra	S/ 300,000	S/ 100,000
Otros Costos consumibles	100,000	80,000
Total Costos	400,000	180,000

Al cierre del año 1 se ha cumplido el primer hito y se ha trasladado al cliente dicho beneficio, quedando pendiente el 2do hito. En esa línea se ha reconocido como ingreso de S/. 380,000 (que se compone de 316,667 de costos necesarios para llegar al hito 1 y 63,333 de utilidad proyectada). Al año siguiente se termina el proyecto y se cobra el diferencial de S/. 316,000.

A continuación, mostraremos la diferencia entre el tratamiento contable y tributario.

Año 1

Operación	Tratamiento contable	Tratamiento Tributario
Ingresos	S/ 380,000	S/ 380,000
Costo de Servicio	(316,667)	0

Utilidad Bruta -Renta Bruta	63,333	380,000
Gastos	0	(400,000)
Resultado	63,333	(20,000)

Año 2

Operación	Tratamiento contable	Tratamiento Tributario
Ingresos	S/ 316,000	S/ 316,000
Costo de Servicio	(263,333)	0
Utilidad Bruta -Renta Bruta		316,000
Gastos	0	(180,000)
Pérdida del Ej anterior		(20,000)
Resultado	52,667	116,000

De los cuadros anteriores podemos señalar el siguiente resumen:

- En ambos casos se producirá la misma utilidad de S/. 116,000 al final de la obra
- Pero el tratamiento contable realiza una utilidad mayor cuando existen inventarios de servicios en proceso, en comparación con el tratamiento tributario.

d. Diferencia entre la contabilidad y la tributación N° 2: La prorrata del inciso p) del artículo 20 del TUO de Renta

El primer párrafo del inciso p) del artículo 21 del TUO del Reglamento del Impuesto a la Renta (el Reglamento del Impuesto a la Renta en adelante) establece lo siguiente:

“p) Cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente incidan conjuntamente en rentas gravadas, exoneradas o inafectas, y no sean imputables directamente a unas u otras, la deducción se efectuará en forma proporcional al gasto directo imputable a las rentas gravadas. En los casos en que no se pudiera establecer la proporcionalidad indicada, se considerará como gasto inherente a la renta gravada el importe que resulte de aplicar al total de los gastos comunes el porcentaje que se obtenga de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas. Para efecto de lo dispuesto en los párrafos precedentes, se considera como renta inafecta a todos los ingresos que no están comprendidos en el ámbito de aplicación del Impuesto, incluidos aquellos que tengan dicho carácter por disposición legal, con excepción de los ajustes valorativos contables.”

La norma precitada establece la prorrata a aplicar sobre los gastos comunes cuando existen rentas gravadas y rentas no gravadas (exoneradas o inafectas) en el mismo ejercicio y para ello establece dos procedimientos para hallar el coeficiente de la prorrata, el primero de ellos cuando se pueden diferenciar los gastos directamente

relacionados a las rentas gravadas y a las rentas no gravadas y el otro mecanismo es el basado entre las rentas brutas gravadas y las rentas brutas no gravadas.

En este último procedimiento es donde vuelve a surgir la importancia de la inexistencia del costo computable para el caso de servicio. Ello porque en el caso de las empresas de servicio las rentas brutas son mas altas que en el caso de las empresas que venden bienes. Con la finalidad de ejemplificar lo señalado vamos a señalar el siguiente ejemplo:

La empresa A es una empresa de venta de bienes y la empresa B es una empresa de servicios, que tienen los siguientes estados de resultados:

Operación	Empresa A	Empresa B
Ingresos	S/ 450,000	S/ 450,000
Costo de Servicio	(320,000)	(320,000)
Utilidad Bruta	130,000	130,000
Ingreso no afecto	50,000	50,000
Gastos comunes a las rentas gravadas y a las rentas no gravadas	(80,000)	(80,000)
Resultado	100,000	100,000

Dado que ambas empresas tienen rentas no gravadas por 50,000 corresponde aplicarle la prorrata señalada en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento del Impuesto a la Renta, para aplicarle sobre todo el gasto común de S/. 80,000. El cual se determina de la siguiente manera:

Operación	Referencia	Empresa A	Empresa B
Renta Bruta Gravada	A	S/ 130,000	S/ 450,000
Renta Bruta No Gravada	B	50,000	50,000
Total Rentas Brutas	C=A+B	180,000	500,000
Porcentaje de prorrata	D=A/C	72.22%	90.00%
Gastos comunes a las rentas gravadas y a las rentas no gravadas	E	(80,000)	(80,000)
Gasto deducible	F=D*E	57,776	72,000
Reparo por Gasto inherente a la renta no gravada (GIRE)	G=E-F	22,224	8,000

En el cuadro anterior se puede notar que el porcentaje de la prorrata es más alto en el caso de las empresas de servicio, dado que no se reconoce la existencia del costo computable de los servicios.

EL sector bancario es uno de los sectores en los cuales se debe ver este tema de manera detallada, en la medida que suelen tener actividades no gravadas.

3. A manera de reflexión final

El tratamiento del costo computable es de suma importancia para la determinación del Impuesto a la Renta. Al respecto debemos indicar que ello conlleva a que se desarrolle parámetros que logre un tratamiento equivalente entre el tratamiento entre los bienes

y los servicios. Por lo cual propones que se emprenda una modificación normativa significativa sobre esta materia.