

Contabilidad y tributación del sector de la construcción en el Ecuador

Accounting and taxation of the construction sector in Ecuador

Machuca Contreras, Maribel del Carmen; Álvarez Gavilanez, Juan Edmundo



Maribel del Carmen Machuca Contreras
maribel.machuca05@ucacue.edu.ec
Universidad Católica de Cuenca, Ecuador

Juan Edmundo Álvarez Gavilanez
juan.alvarezg@ucacue.edu.ec
Universidad Católica de Cuenca, Ecuador

Pro Sciences: Revista de Producción, Ciencias e Investigación

CIDEPRO, Ecuador
e-ISSN: 2588-1000
Periodicidad: Trimestral
Vol. 6, No. 45, 2022
editor@journalprosciences.com

Recepción: 30 Junio 2022
Aprobación: 10 Septiembre 2022

DOI: <https://doi.org/10.29018/issn.2588-1000vol6iss45.2022pp313-327>



Esta obra está bajo una Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional.

Cómo citar: Machuca Contreras, M. C., & Álvarez Gavilanez, J. E. (2022). Contabilidad y tributación del sector de la construcción en el Ecuador. Pro Sciences: Revista De Producción, Ciencias e Investigación, 6(45), 313-327. <https://doi.org/10.29018/issn.2588-1000vol6iss45.2022pp313-327>

Resumen: El presente artículo científico contempla el desarrollo de un caso práctico basado en dos contribuyentes: personas naturales obligadas a llevar contabilidad y sociedades, bajo el supuesto de un escenario en donde tienen las mismas condiciones económicas y financieras, para establecer una metodología que permita determinar la forma del cálculo y pago del Impuesto a la Renta, aplicando los lineamientos de la materia contable y tributaria vigente en Ecuador. La importancia que tiene la determinación del cálculo de los impuestos en el sector de la Construcción, es considerada una de las fuentes de ingresos más importante en el país; pues contribuye a la generación de plazas de empleo y fomenta la riqueza. La declaración y pago del Impuesto a la Renta en cuanto a su metodología, está directamente relacionada con los ingresos de las personas naturales y sociedades, que bajo el principio de equidad tributaria todos los contribuyentes deberían pagar los tributos por igual; por lo tanto, es necesario que el sector de la construcción cuente con una planificación tributaria adecuada en donde no se pague ni más, ni menos, sino lo justo y con la mayor eficiencia. Esta investigación, tiene como objetivo establecer las principales diferencias del sistema impositivo desde la perspectiva del contribuyente y el impacto que causa en el sector de la construcción considerando un escenario económico similar para la toma de decisiones.

Palabras clave: sector de la construcción, contabilidad, tributación, Impuesto a la Renta, planificación financiera y tributaria.

Abstract: This scientific article contemplates the development of a practical case based on two taxpayers: natural persons obliged to keep accounts and companies, under the assumption of a scenario where they have the same economic and financial conditions, to establish a methodology that allows determining the form of the calculation and payment of Income Tax, applying the guidelines of accounting and tax matters in force in Ecuador. The importance of determining the calculation of taxes in the Construction sector is considered one of the most important sources of income in our country; as it contributes to the generation of jobs and promotes wealth. The declaration and payment of Income Tax in terms of its methodology, is directly related to the income of individuals and companies, which under the principle

of tax equity all taxpayers should pay taxes equally; therefore, it is necessary for the construction sector to have adequate tax planning where neither more nor less is paid, but what is fair and with the greatest efficiency. This research aims to establish the main differences in the tax system from the perspective of the taxpayer and the impact that it causes in the construction sector considering a similar economic scenario for decision making.

Keywords: construction sector, accounting, taxation, Income Tax, financial and tax planning.

INTRODUCCIÓN

El presente artículo tiene como objetivo analizar la normativa contable y tributaria existente y de aplicabilidad al sector de la construcción en Ecuador, la misma que es uso obligatorio para aquellos contribuyentes que tienen actividades relacionadas con el ámbito de la construcción privada, los organismos de control que tienen las facultades para establecer las directrices en temas contables y tributarios son la Superintendencia de Compañías, Mercados, Valores y Seguros organismo que tiene por objeto el control de las compañías constructoras (SUPERCIAS, 2018), cuyo domicilio está señalado en el país y el Servicio de Rentas Internas cuya misión es: gestionar la política tributaria, en el marco de los principios constitucionales, asegurando la suficiencia recaudatoria destinada al fomento de la cohesión social. (SRI S. d., 2018).

Según las estadísticas del Instituto Ecuatoriano de Estadística y Censo 2012 este sector incluye las actividades de construcción general especializada en edificios y obras de ingeniería civil. Se incluye las nuevas obras de reparación, adición y alteración, la construcción de edificios pre fabricados o estructuras en el lugar así como también las construcciones de naturaleza temporal. La construcción general es la construcción de viviendas, por ejemplo: edificios de oficinas, almacenes y otros edificios públicos, construcciones en granjas, etc. La construcción de obras de ingeniería civil tales como, autopistas, calles, puentes, túneles, líneas de ferrocarril, campos de aterrizaje, puertos y otros proyectos acuáticos, sistemas de irrigación, sistemas de alcantarillado, instalaciones industriales, tuberías de distribución o transportación y líneas eléctricas, instalaciones deportivas, etc. (SUPER CIAS S. D., 2017)

En 2018 (datos provisionales publicados por el BCE), la Formación Bruta de Capital Fijo total en Ecuador fue de \$27.517.684 miles de dólares y sólo en construcción fue de \$18.867.567 miles de dólares representando el 68,6% del total de inversión, por tanto, es el sector que más inversión de capital tiene en Ecuador. (CEDIA, 2022)

Este sector aportó \$775,18 millones de USD en utilidades a la economía al comportamiento de la industria con un total de 4679 empresas constructoras que brindan plazas de trabajo a 71.751 persona.

Las recaudaciones de los impuestos se han incrementado en los últimos años en forma significativa según señala los resultados de gestión y metas de recaudación del Servicio de Rentas Internas del año 2017, pues del total de 13.223 millones de USD, 400 millones de USD. Los constructores que mantienen su calidad de contribuyentes bajo las actividades inmobiliarias tienen un registro de RUC de 92.796 contribuyentes activos de los cuales 76.147 corresponden a personas naturales y 16.649

corresponde a sociedades públicas - privadas, consorcios y en actividades de construcción oscila en un número de 74.914 contribuyentes de los cuales 62.677 corresponden a personas naturales y 12.237 la diferencia corresponde a sociedades públicas - privadas, consorcios. (SRI S. D., 2018)

En el año 2020 existieron 3,066 empresas que se dedicaron a la construcción de edificios, generando 27,940 empleos, siendo el 74% correspondiente a empresas MiPymes; mientras que, para las actividades relacionadas a obras de ingeniería civil existieron 2,242 empresas que generaron 122,228 empleos. En cuanto a las actividades especializadas de la construcción se registraron 898 empresas, generadoras de 8,135 plazas de empleo (CFN, 2021)

En 2019, este importante sector, realizó retenciones en la fuente del impuesto a la renta por \$22.415.085 dólares en rubros referentes a empleo en el país, entre personal en relación de dependencia, honorarios profesionales, trabajo donde predomina el intelecto y trabajo donde predomina la mano de obra, (según declaraciones formulario 103 del SRI). (CEDIA, 2022)

Los permisos de construcción registrados en el año 2016 fueron de 29.785, siendo el de mayor concentración los que se otorgaron en la provincia del Guayas cuyo número se concentró en 8498. (INEC, 2016)

La Constitución garantiza el derecho a una vivienda pues impulsa el desarrollo de los planes de proyectos y programas de inversión "...El Estado en todos sus niveles de gobierno, garantizará el derecho al hábitat y a la vivienda digna, para lo cual...5. Desarrollará planes y programas de financiamiento para vivienda de interés social, a través de la banca pública y de las instituciones de finanzas populares...". (Constitución de la República del Ecuador, 2008) y el Plan Nacional de Desarrollo que se encuentra estructurado en base a sus tres ejes: 1) Derechos para todos durante toda la vida, 2) Economía al servicio de la sociedad, y 3) Más sociedad, mejor Estado, fomenta el desarrollo de nuevos proyectos de carácter social sobre todo en lo relacionado con el desarrollo del primer eje estratégico, en este sentido garantiza la generación de fuentes de empleo.

El sector de construcción en el año 2020 registró \$4,937.37 MM de Valor Agregado Bruto, lo que representó una participación del 7.53% sobre el PIB Total. La caída del 16.35% del sector de la construcción en el 2020 corresponde a la paralización de las actividades a causa de la pandemia. (CFN, 2021)

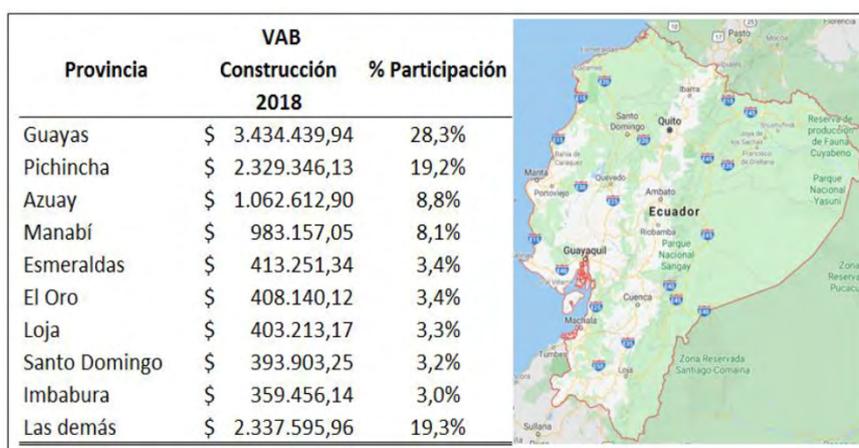


Figura 1. Valor Agregado Bruto Construcción 2018 (Miles de dólares)

Fuente: BCE, Cuentas Cantonales

El 26 de abril de 2020, el sector de la construcción fue uno de los primeros sectores en reactivarse a partir de la paralización de actividades económicas declarada a nivel nacional por la propagación del Coronavirus. (CEDIA, 2022)

La contabilidad desde su inicio suministra información útil y confiable para la toma de las decisiones de los empresarios, la definición de una estructura sólida en donde se puedan sistematizar los pasos del ciclo contable de una empresa en base a su naturaleza y actividad contribuirá a la obtención de información razonable y fiable la misma que será reportada a los organismos de control con la finalidad de que se contribuya para la determinación, cálculo y pago de tributos de una manera justa y equitativa en cumplimiento con la normativa vigente y tributaria en cada país.

La adopción de las NIIF a nivel internacional desde el año 2008 y NIIF para pequeñas y medianas empresas publicadas en el año 2009, obligó a que la mayoría de países ajusten la metodología existente para el cálculo y pagos de los tributos en base a los lineamientos y postulados básicos que determinan las normas para el reconocimiento de las partidas que integran los estados financieros bajo NIFF.

En Ecuador las empresas adoptaron las Normas Internacionales de Contabilidad en sujeción a la Resolución de la Superintendencia de Compañías No. 08.G.DSC.010 publicada el 31 de diciembre de 2008 en el Registro Oficial # 498, que en determina el cronograma de aplicación para todas las empresas que están bajo el ámbito de su control.

El impacto de la aplicación y convergencia de la Normas Internacionales de Información Financiera y la legislación tributaria y contable en Ecuador es un tema de controversia, y más aún en el sector de la construcción por tratarse de una actividad con particularidades específicas relacionadas con el reconocimiento de los ingresos y costos de los contratos de construcción, inventarios, activos fijos e impuestos diferidos en materia contable, así como la determinación de los impuestos que deben satisfacer este sector ante el Servicio de Rentas Internas en función a la clase o tipos de contribuyentes que conforman el catastro del Registro Único de Contribuyentes.

Por ello la presente investigación contempla el estudio de caso de los constructores contribuyentes: Persona Natural Obligada a Llevar Contabilidad y Sociedades en la forma en que determinan sus imposiciones tributarias por Impuesto a la Renta desde la perspectiva contable Normas Ecuatorianas de Contabilidad y (Normas Internacionales de Información Financiera) tomando en cuenta la actividad en forma particular, el tiempo de ejecución y quien lo ejecuta; para ser comparada con el tratamiento tributario que determina el Servicio de Rentas Internas en cuanto a la contabilidad de construcciones desde el punto de vista de la categoría del contribuyente que generan una misma actividad empresarial en el sector de la construcción en sujeción estricta a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en Ecuador, Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera promulgada en el Registro Oficial No. 150 del 29 de diciembre de 2017 y la Resolución NAC-DGERCGC16-00000138 3S.R.O. 726.

La comparación de estos dos escenarios, permitirá en función del análisis de los resultados proponer una metodología para la determinación de los impuestos en el sector de la construcción en cuanto: al cálculo, presentación y pago del Impuesto a la Renta, y que el mismo guarde relación con la información financiera y contable y así establecer sus principales diferencias como herramienta fundamental en este sector para la toma de decisiones gerenciales.

DESARROLLO

Contrato de construcción

Un contrato de construcción es un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización. (IFSGGroup, 2022)

Ingresos de contrato de construcción

Según la NIC11 los ingresos de actividades ordinarias del contrato deben comprender:

- El importe inicial del ingreso de actividades ordinarias acordado en el contrato; y
- Las modificaciones en el trabajo contratado, así como reclamaciones o incentivos:
 - En la medida que sea probable que de los mismos resulte un ingreso de actividades ordinarias; y
 - Sean susceptibles de medición fiable.

NIC 1 Presentación de estados financieros

Establece los lineamientos y bases a seguir en una empresa que adopta las NIIF por primera vez como base de presentación de los estados financieros.

En esta norma la empresa necesita:

- Certificación por parte de la empresa si se están cumpliendo con los lineamientos determinados por los NIIF en sus estados financieros anuales.
- Establecer y definir las políticas contables de la empresa en función de las NIIF.
- Estados financieros iniciales de apertura aplicando las NIIF vigentes.

Contabilidad de Costos

Horngren, Datar, & Rajan (2012) manifiestan: “La contabilidad de costos mide, analiza y reporta información financiera y no financiera relacionada con los costos de adquisición o uso de los recursos dentro de una organización” (p.4)

Definición de Costo

El costo de construcción de un activo de larga duración (obras en ejecución o construcción) es definido como la inversión que se realiza durante toda la etapa de transformación hasta que la obra o activo fijo este listo para ser transferido a un tercero.

En el sector de la construcción se considera que la inversión de una obra tiene relación con todos los desembolsos que se acumulan durante el tiempo de ejecución de la misma, siempre y cuando estén reconocidos en un presupuesto.

Las diferentes erogaciones que integran el costo de producción se pueden dividir en tres clases o elementos estos son:

1. Materias Primas Directas.
2. Mano de Obra Directa
3. Costos Generales de Fabricación.

Materias Primas Directas

Son todos los materiales necesarios para la fabricación de la obra. Sin embargo, hay que hacer una distinción a los materiales que pueden ser medidos en forma fiable y que forman parte integral de la obra en su conjunto. Es decir, las materias primas en la ejecución de la construcción será toda la inversión en materiales, que puedan ser medidos con fiabilidad. Las compras de materia prima deben ser respaldadas con factura y guías de remisión para mantener un control interno adecuado.

Mano de Obra Directa

Se considera la fuerza laboral que se requiere para ejecutar la obra, sin el cual no fuera posible realizar la misma. A juicio de García (2014): “Son los salarios, prestaciones y obligaciones correspondientes de todos los trabajadores de la fábrica, cuya actividad se puede identificar o cuantificar plenamente con los productos que aplicado al tema de estudio sería a la construcción”. La mano de obra debe ser sustentada por roles de pagos y planillas del IESS para ser considerados como tales a efectos tributarios.

Costos Generales de Fabricación

Llamados también CIF, y conforman todas las partidas que por su naturaleza no pueden ser consideradas dentro de los dos grupos anteriores, pero que su aplicación es necesaria para la producción, porque sin ellos no se pudiera llegar a concluir la obra y tener lista para la venta. En la empresa de construcción los Costos Indirectos estará conformados por las materias primas indirectas, mano de obra indirecta (personal que realiza funciones auxiliares de construcción), y por todos los costos necesarios para la transformación de los bienes de larga duración entre los cuales tenemos: energía eléctrica, mantenimiento y reparación de máquinas, seguros, combustibles, transporte, amortización por desmantelamiento entre otros. Los CIF serán respaldados por documentos legales determinados por el reglamento de comprobantes de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios.

Planificación tributaria

La planificación tributaria persigue diferentes objetivos según quien sea el planificador, puede ser utilizada por el gobierno cuyo objetivo será estratégico y encaminado al desarrollo de zonas geográficas, actividades o factores productivos; cuando los contribuyentes tanto las personas naturales como las jurídicas son los planificadores el objetivo va direccionado a la minimización de costos impositivos, al cumplimiento razonable de sus obligaciones y a evitar sanciones por contravenciones o faltas reglamentarias (García, 2011)

Gastos administrativos

Involucra todas las partidas que genera el departamento de administración por gastos tales como sueldo de gerente, contador, secretaria, recepcionista, combustible para vehículos administración, consumo de materiales de suministros de oficina y limpieza etc.

Gastos de ventas

Involucra todas las partidas que se generan en el departamento de ventas por gastos necesarios para que el producto final sea transferido en forma física, económica y jurídica al cliente o usuario. Dentro de este rubro se hará mención al sueldo de los vendedores, vehículos para distribución y venta de los productos, comisiones a vendedores, publicidad y propaganda, etc.

Contabilidad

En el sector de la construcción según Artículos del 19 al 21 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en concordancia con los Artículos del 37 al 43 Reglamento para la aplicación Ley de Régimen Tributario Interno. Están obligados a llevar contabilidad todas las sucursales y establecimientos permanentes de compañías extranjeras y las sociedades. Igualmente, están obligadas a llevar contabilidad las personas naturales y las sucesiones, incluyendo los profesionales, comisionistas, artesanos, agentes, representantes, otros trabajadores autónomos, de acuerdo a las siguientes condiciones:

- Capital propio superior a USD 180.000.
- Ingresos brutos anuales superiores USD 300.000,
- Costos y gastos anuales superiores a USD 240.000.

Tabla 1. Principales contribuyentes que realizaron una consulta al SRI en temas tributarios

Oficio	Consulta	Base contable
Oficio: 917012013OCON000680 Consultante: CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT S.A. Referencia: Ots	¿Cuál es el método para contabilizar los ingresos de contratos de construcción?	Código Tributario: Art. 135 Ley de Régimen Tributario Interno: Art. 19, Art. 20, Art. 28 Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno: Art. 37 Circular No. NAC-DGECCGC11-00007
Oficio: 917012013OCON000770 Consultante: GUERRERO Y CORNEJO ARQUITECTOS CIA. LTDA. Referencia: IR / IVA / Fact. / Serv.	¿Qué proceso realizo para declarar los impuestos en el caso de como constructor, actúe como reembolsante y administrador de un contrato?	Mandato Constituyente No. 8: Art. 3, Art. 5, Art. 6, Disposición General Segunda. Ley de Régimen Tributario Interno: Art. 10 numeral 9. Ley de Mercado de Valores: Art. 109.
Oficio: 917012010OCON001151. Consultante: Edwin Ramiro Salvador Torres. Referencia: IVA e Impuesto a la Renta actividades de construcción.	¿Cómo procedo a declarar impuestos cuando tengo ingresos anticipados de un contrato que ya se facturó, pero aún no realizo compras? La operación de facturación se dio en diciembre.	Código Civil: artículo 1930. Ley del Régimen Tributario Interno: artículo 7, artículo 19, artículo 20, artículo 21, artículo 28, artículo 61. Reglamento para la Aplicación de la Ley del Régimen Tributario Interno: artículo 34, artículo 35, artículo 36, artículo 38.
Oficio: 917012009OCON002048. Consultante: Jaime Germán Yépez Merino Referencia: Impuesto a la renta en construcción	¿Puedo pagar en dos años a partir de la culminación del contrato, el impuesto a la renta por un contrato que duró dos años con el MIDUVI?	Ley de Régimen Tributario Interno: artículo 7, artículo 19, artículo 20, artículo 21, artículo 28, artículo 61. Norma Ecuatoriana de Contabilidad, NEC No. 15.
Oficio: 917012011OCON000760. Consultante: INSTITUTO GEOGRÁFICO MILITAR. Referencia: IR/Sect. Pub./Reten.	Solicita absolver sobre el porcentaje de retención aplicable a un contrato de construcción	Ley de Régimen Tributario Interno: Art. 28 Código Civil: Art. 1930 Norma Ecuatoriana de Contabilidad No. 15: párrafo 4 Resolución NAC-DGER2007-0411: Art. 2
Oficio: 917012009OCON001767. Consultante: Jorge Jefferson Orellana Almache.	¿Es procedente la retención por parte de la Compañía Constructora Herdoiza Crespo Construcciones S. A. el porcentaje por concepto de IVA el 70% y por concepto de renta el 2%?	Código Tributario: artículo 13, artículo 14. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno: artículo 45, artículo 63. Resolución NAC-DGER2007-0411. Resolución NAC-DGER2008-0124.
Oficio: 917012009OCON001571. Consultante: Vinicio Ramiro Puente Alvarado. Referencia: Ingresos de una persona natural en el área de construcción.	Los ingresos generados por la suscripción de un contrato que dura más de un año, se pueden declarar por el método obra terminada.	Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno: artículo 4, artículo 19, artículo 20, artículo 21, artículo 28. Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC No. 15.
Oficio: 918036509OCON002580 Consultante: Fabián Leonardo Merchán Terreros. Referencia: Ingresos de profesionales de la construcción.	Puedo trasladar las compras efectuadas en el último semestre del año 2017 al 2018 para declarar el IR	Base jurídica: Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno: artículo 19, artículo 20, artículo 21, artículo 28. Normas Ecuatorianas de Contabilidad: 15.

METODOLOGÍA

La presente investigación comprende una metodología científica cualitativa de triangulación en base a los siguientes métodos y técnicas:

- **Cotejo de información:** en base a la revisión de la normativa existente Normas Internacionales de Información Financiera, la ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de Aplicación, se determinará una tabla de contenidos de las normas contables y tributarias aplicables al sector de la construcción.
- **Método deductivo:** Partiendo de las leyes generales se aplica en los casos particulares. Recopilando la información contable existente se realizará un análisis exhaustivo de todas las partidas que integran los componentes del Impuesto a la Renta tanto de personas naturales en sujeción a lo que determina NIFF 1 Marco Conceptual, Reglamento del Régimen Tributario Interno y la ley de Régimen Tributario Interno.
- **Método inductivo:** Será aplicado para determinar todos y cada uno de los componentes de ingresos y gastos clasificándoles según la normativa para establecer una metodología de cálculo para la declaración y el Impuesto a la Renta.
- **Método analítico:** Consiste en descomponer el problema en sus partes. Este método se utilizará para determinar la composición de la base imponible de cada contribuyente en forma particular en función a las tablas de Impuesto a la Renta con el objetivo de determinar los impactos financieros.

La investigación contempla la extracción de las consultas vinculantes (SRI S. D., 2018) que realizaron los contribuyentes al Servicio de Rentas Internas en temas tributarios y de aplicación de la Normativa de la Contabilidad de Construcciones, a continuación, se detalla en un resumen el contenido de la consulta de 8 contribuyentes entre sociedades y personas naturales obligadas a llevar contabilidad en las cuales se observó:

TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN

- **Fichas bibliográficas:** abarcando conceptos, criterios profesionales y experiencias basada en la práctica profesional. Esta técnica se utilizará para estructurar la parte conceptual del artículo fundamentando cada uno de los rubros.
- **Observación:** Permite observar sucesos, de manera que permite tener una percepción de cuál será la posible solución a futuro del problema. Esta técnica será utilizada para verificar todas las etapas del proceso de determinación de la renta anual de cada contribuyente y con ello recopilar y levantar información útil para estructurar la declaración del impuesto a la renta anual.
- **Análisis:** Consiste en el estudio del caso práctico identificando cada uno de sus componentes para ser analizados en forma particular y con ello llegar a considerar si tienen relación por un lado con el ingreso y por otro con el tipo de contribuyente. Esta técnica se aplicará la investigación de cada una de los rubros que integrantes la declaración del Impuesto a la Renta Anual.
- **Comparación:** Relación que se hace entre dos elementos para establecer sus semejanzas y diferencias. Esta técnica, se empleará para comparar la situación tributaria del cálculo y determinación del Impuesto a la Renta anual, determinando los impactos que pueden presentarse en función al tipo de contribuyente y método de cálculo.

RESULTADOS

Si bien en el Ecuador los Organismos de Control, velan por el cumplimiento de la normativa en materia contable y tributaria, la normativa tiene lineamientos generales aplicables a todos los sectores, por lo que es necesario definir el marco normativo específico determinado en el sector de la construcción, sin dejar de observar que este sufre un constante cambio con el paso del tiempo. Se realizó una extracción de las principales normas aplicables a este sector:

Tabla 2. Cuadro comparativo del sector privado de la construcción NIIF vs normas tributarias

NORMATIVA CONTABLE INTERNACIONAL	NORMATIVA TRIBUTARIA
NIC 11 Contratos de Construcción	Ley del Régimen Tributario Interno: artículo 7, artículo 19, artículo 20, artículo 21, artículo 28, artículo 61.
CINIIF15 Acuerdos para la Construcción de Inmuebles	Reglamento para la Aplicación de la Ley del Régimen Tributario Interno: artículo 34, artículo 35, artículo 36, artículo 38.
NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias	Resolución NAC-DGERCGC16-00000138 3S.R.O. 726
NIC 12 Impuestos a las Ganancias	Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera
NIC 8 Políticas Contables	Registro Oficial No. 150 del 29 de diciembre de 2017
NIFF1 Adopción de las NIFFs por primera vez	Normas Ecuatorianas de Contabilidad
NIC19 Beneficios a Empleados	
NIC16 Propiedad Planta y Equipo	
NIC36 Deterioro de Valor de los Activos	
Sección 23 para NIFF PYMES, párrafos del 23.17 al 23.27	

Fuente: Elaboración propia en base a datos basados a Y. Cedeño Moreira, M. Molina Villamar, M. Zambrano Escobar. (2008). Aplicación de las NIIF's en una empresa de construcción y sus efectos tributarios.

Desde la promulgación de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF en el año 2018, la metodología de los procesos contables dio un giro de 180° en Ecuador, debido a la implementación de nuevas técnicas y procedimientos que fueron homologados a nivel mundial, los cuales guardan relación con la determinación y pago de los Impuestos y más aun con la contribución que puede tener el sector de la construcción como fuente de ingresos del presupuesto general del Estado.

Los cambios más sustanciales e importantes que se han dado en el sector de la construcción desde la promulgación de estas Normas Internacionales de Información Financiera NIIF en materia tributaria son:

- El Servicio de rentas internas aprobó la Resolución NAC-DGERCG-00000138 3S.R.O. 726 (SRI, 2016) para establecer lineamientos y directrices para la determinación de la imposición tributaria cuyo cambio en este sector es incluir a las Personas Naturales no obligadas a llevar para la aplicación de normativa internacional de información financiera: NIC11 y NIC12, establece la necesidad de legalizar los contratos en el sector privado, el uso de planillas de avance de obra para respaldar la facturación.
- En el artículo 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno, reformado por la Ley Organiza para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial N° 150 del 29 de diciembre 2017, se cambian las condiciones para las profesionales de la construcción obligándolos a llevar contabilidad si sus ingresos brutos anuales son superiores a trescientos mil (USD \$ 300.000) dólares de los Estados Unidos.

El objetivo de los organismos de control es buscar un nexo entre NIFF-Normas Tributarias, en base a este objetivo se ha desarrollado el siguiente caso práctico, el mismo que esta redireccionado a determinar las formas de imposición del Impuesto a la Renta de las Personas Naturales Obligadas a llevar Contabilidad y las Sociedades, en base a un escenario con datos supuestos en igualdad de condiciones económicas y contractuales para establecer las diferencias significativas que puede existir entre estos dos tipos de contribuyentes.

Para el desarrollo del caso práctico se ha considerado la tabla de la determinación del cálculo del Impuesto a la renta para personas naturales y para Sociedades la tarifa de imposición del 25% del Impuesto a la Renta del año 2022 en sujeción a lo que determina la normativa:

Tabla 3. Tabla de Impuesto a la Renta personas naturales año 2022

Fracción básica	Exceso hasta	Impuesto a la fracción básica	% Sobre la fracción excedente
0	11310	0	0%
11310.01	14410,00	0	5%
14410.01	18010,00	155	10%
18010.01	21630,00	515	12%
21630.01	31630,00	949	15%
31630.01	41630,00	2449	20%
41630.01	51630,00	4449	25%
51630.01	61630,00	6949	30%
61630.01	100000,00	9949	35%
100000,00	En adelante	23379	37%

Fuente: Servicio de Rentas Internas. www.sri.gob.ec

Datos del caso práctico

Obra: Construcción del Centro de Operaciones del Noroccidente y Agencia Los Bancos

Entidad contratante: Empresa Eléctrica Quito S.A

Proceso: LICOB-EEQ-GG002-2017

Monto de la obra: 3.485.477,08

Tiempo de ejecución: 270 días

Inicio del contrato: 01 de octubre de 2021

Domicilio: Ciudad de Cuenca, Calle Benigno Malo 15-60

Capital: \$86.125,00

Nombre de la Sociedad: Consorcio Construcingenier Cia. Ltda.

Nombre de la PN: Ing. Juan Fernando Jaramillo Molina

INGRESOS

Para ejemplificar lo que determina la normativa se ha supuesto los siguientes datos, estos serán valores supuestos para ambos escenarios; es decir para la determinación del Impuesto a la Renta tanto de personas naturales como sociedades:

Se debe mencionar que este contrato se registrará a través del método de avance de obra, de tal manera que los ingresos se reconocerán a medida que los constructores inviertan (Costos y Gastos) en función al avance de obra que será determinado por un profesional en la rama de la construcción (fiscalizador).

Rubro	Monto planillas facturadas	% Avance	Planillas certificadas año 2021	Planillas certificadas año 2022	Observación
Planillas año 2021	1.150.207,44	33%	627.385,88	522.821,56	En el año 2021 se emitieron 3 planillas el valor de \$522.821,56 corresponde a la última planilla no certificada
Planillas año 2022	2.335.269,64	67%	0,00	2.335.269,64	
TOTAL	3.485.477,08	100%			

COSTOS Y GASTOS

Para ejemplificar lo que determina la normativa se ha supuesto los siguientes datos, según el principio de correspondencia ingresos–costos y gastos y en sujeción a lo que determina la NIC11 Contratos de Construcción los costos y gastos imputables a un contrato de construcción se deberán asignar en función al avance de obra del contrato guardando una estricta relación con los ingresos, aplicando se tiene:

RUBROS	VALOR	AÑO 2017	AÑO 2018
MATERIALES DIRECTOS	1.394.190,83	460082,9739	934107,8561
MANO DE OBRA DIRECTA	1.045.643,12	345062,2309	700580,8931
COSTOS IND. DE FABRICACIÓN	418.257,25	138024,8924	280232,3572
GASTOS OPERACIONALES	174.273,85	57510,37182	116763,4822
GASTOS FINANCIEROS	52.282,16	17253,1128	35029,0472
TOTAL	3.084.647,22	1,017,933.58	2,066,713.63

La imputación de los costos y gastos en un contrato de construcción está relacionado directamente con la certificación de las planillas de construcción esto es, independientemente del avance de obra, emisión de factura; si el avance no está aprobado por la fiscalización y unidad financiera, los ingresos gravables para la determinación del impuesto a la renta serán atribuibles solo cuando exista la certificación de las planillas, así lo determina el ejemplo de la resolución NAC-DGERCGC16-00000138 3S.R.O. 726 promulgada por el Servicio de Rentas internas ilustrada anteriormente.

Aplicando lo que determina la ley para el año 2021 los costos y gastos imputables serían:

INGRESOS CONTRATO	VALOR	% IMPUTACIÓN AL COSTOS Y GASTO
PLANILLAS CERTIFICADAS	627.385,88	55%
PLANILLAS NO CERTIFICADAS	522.821,56	45%
TOTAL PLANILLAS	1.150.207,44	

Aplicando a los elementos del costo de construcción en el año 2021:

RUBROS	PLANILLAS CERTIFICADAS	PLANILLAS NO CERTIFICADAS	TOTAL COSTOS INCURRIDOS
Materiales directos	250.954,35	209.128,62	460082,97
Mano de obra directa	188.215,76	156.846,47	345062,23
Costos Ind. fabricación	75.286,31	62.738,59	138024,89
Gastos operacionales	31.369,29	26.141,08	57510,37
Gastos financieros	9.410,79	7.842,32	17253,11
TOTAL	555.236,50	462.697,08	1.017.933,57

De donde el valor de la utilidad gravable se determinó para los períodos de estudios de la siguiente manera:

RUBROS	AÑO 2021		AÑO 2022	
<u>INGRESOS DEL CONTRATO</u>		1.150.207,44		2.335.269,64
Planillas certificadas	627.385,88		2.335.269,64	
Planillas no certificadas	522.821,56		0,00	
<u>COSTOS DEL CONTRATO</u>		-1.017.933,58		-2.066.713,64
COSTOS INCURRIDOS				
PLANILLAS CERTIFICADAS	-555.236,50		-2.066.713,64	
<u>COSTOS INCURRIDOS EN PLANILLAS NO CERTIFICADAS</u>		-462.697,08		0,00
UTILIDAD CONTABLE		132.273,86		268.556,00
(-) Participación empleados y trabajadores		-19.841,08		-40283,4006
<u>DIFERENCIAS TEMPORARIAS</u>		-51.105,81		51.105,81
Ingresos no sujeto a ir por planillas no declaradas		-522821,56		522.821,56
Costos y gastos atribuibles a planillas no declaradas		462.697,08		-462.697,08
(+) Participación empleados y trabajadores, planillas no declaradas		9018,672087		-9018,67209
UTILIDAD GRAVABLE		81.168,05		319.661,81

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA AÑO 2021

UTILIDAD GRAVABLE	81.168,05	
RUBROS	SOCIEDAD	PNOC
Tarifa 25% sociedades	20.292,01	
Tarifa fracción básica personas naturales obligadas a llevar contabilidad		20.292,01
Fracción excedente PNCO		8.440,00
Total impuesto a la renta a pagar	20.292,01	38.357,82

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA AÑO 2022

UTILIDAD GRAVABLE	319.661,81	
RUBROS	SOCIEDAD	PNOC
Tarifa 25% sociedades	79.915,45	
Tarifa fracción básica personas naturales obligadas a llevar contabilidad		118.274,87
Fracción excedente PNOC		23.379,00
Total impuesto a la renta a pagar	79.915,45	141.653,87

DISCUSIÓN

Analizando los resultados se evidencia que en cuanto a la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera para determinación de la utilidad contable y gravable tanto para la persona natural obligada a llevar contabilidad como para la sociedad, no existe variación debido a que el caso supone la igualdad de condiciones económicos y contractuales, aquí juega un papel muy importante la pericia que tenga el administrador, personal técnico y contable actuante en las actividades para colaborar con el cumplimiento del contrato y que sus resultados se puedan evidenciar en sus estados financieros en términos monetarios de una manera razonable en función al avance de obra.

Del resultado de la aplicación impositiva para el cálculo del impuesto a la renta se puede evidenciar que para los años 2021 y 2022, el impuesto a pagar de una persona natural obligada a llevar contabilidad es mayor que el que tiene que pagar una sociedad, si bien las obligaciones de una persona natural obligada a llevar contabilidad en algunas actividades y obligaciones legales se minimizan la carga impositiva es mayor lo que puede generar la intención de que estos contribuyentes evadan impuestos.

El profesional (Persona Natural Obligada a Llevar Contabilidad) que ejecuta el trabajo es dueño único, en relación con las sociedades y consorcios en las que el patrimonio es de los socios o accionistas. Por lo tanto, la distribución de dividendos en la sociedad será prorrateada en función al aporte de capital.

Los Consorcios que son sociedades de hecho y que no se encuentran bajo el control de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros se encuentran en las mismas condiciones que las sociedades para la distribución de los dividendos.

CONCLUSIONES

Con la promulgación de la normativa contable en Ecuador, los profesionales de la construcción, están obligados para el ejercicio a llevar contabilidad bajo los preceptos de dos normas: NIC 11 Contratos de Construcción y NIC 12 Impuestos a las Ganancias, las mismas que guardan relación con los componentes del Estado de Resultados Integrales.

Para dar cumplimiento a la Normativa Tributaria vigente las personas naturales obligadas a llevar contabilidad deberán incurrir en desembolsos significativos tendientes a mejorar y en el caso implementar procesos administrativos, técnicos y contables.

Las sociedades-empresas constructoras están controladas por la Superintendencia de Compañías Valores y Seguros y aplicarán las directrices que este organismo determine en materia contable, las

personas naturales obligadas a llevar contabilidad no cumplen los criterios para ser controladas por la Superintendencia, por lo que los lineamientos que rigen en materia contable no están definidos; lo que conduciría a un gran impacto en cuanto a la presentación de Estados Financieros para el año 2022.

Los estados financieros de las profesionales (personales naturales obligadas a llevar contabilidad), incluirán partidas estimadas en forma subjetiva en cuanto a las obras proceso que no concluyeron el año 2021, pues la determinación del grado de avance de obra estará en función del criterio del profesional de construcción, mas no de la técnica contable. A pesar que en la actualidad el Servicio de Rentas Internas ya se ha pronunciado al respecto sobre el procedimiento para determinar la renta de los constructores sea persona natural obligada a llevar contabilidad o sociedad, no existe un criterio uniforme respecto a la normativa contable pues las Normas Internacionales de Información Financiera solo son obligatorias su uso para Sociedades.

Si bien a simple vista se cree que solo por el hecho de ser sociedad - empresas tributan menos el desarrollo del caso práctico condujo a establecer que la imposición de las personas naturales obligadas a llevar contabilidad es mayor, lo cual en base al escenario planteado sería desfavorable para la recaudación de impuestos, ya que ante la ausencia de un organismo que promulgue directrices para el tratamiento contable aplicable a este tipo de contribuyente, se podría utilizar mecanismos para evadir impuestos, ante la informalidad de los procesos financieros y de contratación de personal.

El presente trabajo determina la importancia que tiene la planificación tributaria en un sector tan importante como es el de construcción, ya que por una parte la determinación correcta y legal de los impuestos contribuye al crecimiento del país y permite a los empresarios tomar las mejores decisiones a futuro para pagar lo justo y poder evitar contingentes tributarios y legales que deriven en algunas ocasiones el comprometimiento de los recursos e inversiones de los dueños o accionistas por evasión tributaria.

Finalmente, el estado debería promover a través de incentivos tributarios y laborales, la creación de nuevas sociedades que permitiría generar fuentes de empleo y con ello ayudaría a fomentar y contribuir con el desarrollo de la industria de la construcción que es considerado un sector prioritario.

Es tarea del Ministerio de Economía de Finanzas como organismo regulador de tributos el analizar los pros y contras en materia de planificación tributaria del pago del Impuesto a la Renta, simulando escenarios por sectores, de tal manera que le permita determinar a futuro una tabla de imposición para el pago de los impuestos a la renta en función a los sectores y tipos de contribuyentes.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- CEDIA. (05 de 06 de 2022). SECTOR CONSTRUCCION ECUADOR. Obtenido de <https://blogs.cedia.org.ec/obest/wp-content/uploads/sites/7/2020/06/Sector-Construcci%C3%B3n-Ecuador.pdf>
- CFN. (2021). Ficha Sectorial Construcción-Construcción de Edificios, Obras de Ingeniería Civil, Actividades Especialidades de la Construcción. Corporación Financiera Nacional MP.
- Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial # 449 (Tribunal Constitucional del Ecuador 20 de 10 de 2008).
- D. Encalada, I. Narvaez, J. Erazo. (2020). La planificación tributaria, una herramienta útil para la toma de decisiones en las comercializadoras de GLP. Dominio de las Ciencias, Vol 6, N° 1.
- INEC, I. N. (05 de 05 de 2016). Encuesta de Edificaciones. Obtenido de www.ecuadorencifras.gob.ec

- García, M. (2011). Planeamiento tributario Buenos Aires, Argentina: Separadores Temáticos do Instituto AFIP. Obtenido en <http://www.afip.gob.ar/instituto>
- JEZL. (08 de 05 de 2017). TRIBUTARIO. Obtenido de <http://www.jezl-audidores.com/index.php/tributario/101-tabla-de-impuesto-a-la-renta-ir-2018-2017-2016-personas-naturales-ecuador>
- SRI. (28 de 03 de 2016). RESOLUCION No 138. NORMAS PARA DETERMINAR INGRESOS Y GRAVABLES, COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLES PARA EL SECTOR DE LA CONSTRUCCION.
- SRI, S. d. (02 de 05 de 2018). Obtenido de <http://www.sri.gob.ec/web/guest/que-es-el-sri>
- SRI, S. D. (10 de 05 de 2018). Obtenido de <http://www.sri.gob.ec/web/guest/extractos-de-consultas>
- SRI, S. D. (07 de 05 de 2018). ESTADISTICAS TRIBUTARIAS. Obtenido de <https://declaraciones.sri.gob.ec/saiku-ui/>
- SUPER CIAS, S. D. (2016). Breve Análisis Societario del Sector de la Construcción del Ecuador 2014-2015. Quito: Dirección Nacional de Investigación y Estudios.
- SUPER CIAS, S. D. (2017). Estudios Sectoriales MIPYMES y Otras Empresas. Quito: Dirección Nacional de Investigación y Estudios.
- SUPERCIAS, S. D. (05 de 05 de 2018). Obtenido de <https://www.supercias.gob.ec/portalsevcs/>
- Y. Cedeño Moreira, M. Molina Villamar, M.Zambrano Escobar. (2008). APLICACIÓN DE LAS NIIF'S EN UNA EMPRESA DE CONSTRUCCION Y SUS EFECTOS TRIBUTARIOS.