



Fecha de presentación: septiembre, 2022

Fecha de aceptación: noviembre, 2022

Fecha de publicación: enero, 2023

TRATAMIENTO CONTABLE

Y TRIBUTARIO DE INGRESOS POR ACTIVIDADES ORDINARIAS PROCEDENTES DE CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN CON CLIENTES

ACCOUNTING AND TAX TREATMENT OF INCOME FROM ORDINARY ACTIVITIES FROM CONSTRUCTION CONTRACTS WITH CUSTOMERS

Lisbeth Karina García Herrera¹

E-mail: lisbeth.garcia.91@est.ucacue.edu.ec

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4032-9068>

Azucena de las Mercedes Torres Negrete¹

E-mail: atorresn@ucacue.edu.ec

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2538-8032>

Luis Idrián Estrella Silva¹

E-mail: iestrella@ucacue.edu.ec

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9753-9982>

¹Universidad Católica de Cuenca. Ecuador.

Cita sugerida (APA, séptima edición)

García Herrera, L. K., Torres Negrete, A. M. de la., & Estrella Silva, L. I. (2023). Tratamiento contable y tributario de ingresos por actividades ordinarias procedentes de contratos de construcción con clientes. *Revista Universidad y Sociedad*, 15(1), 756-769.

RESUMEN

La NIIF 15 establece los lineamientos para el reconocimiento de ingresos relacionados de los contratos con los clientes teniendo como fundamento las obligaciones de desempeño con el cliente. Por consiguiente, la aplicación de la normativa afecta a los ingresos de la entidad y, en consecuencia, produce cambios en la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta. El objetivo del presente estudio consiste en diseñar un procedimiento de evaluación y uso de la NIIF 15 en la Sociedad S.A y su impacto en el cálculo del impuesto a la renta. Para ello, se desarrolló una investigación mixta, con alcance descriptivo-explicativo; Los principales resultados del estudio evidencian que la empresa no está reconociendo los ingresos por contratos bajos los términos que estipula la normativa vigente y los efectos tributarios en el impuesto a la renta sobre el reconocimiento de los ingresos por contratos de construcción derivados de la misma.

Palabras clave: Tributación, impuesto sobre la renta, contabilidad, impuestos, servicios.

ABSTRACT

IFRS 15 establishes guidelines for the recognition of revenue related to contracts with customers based on performance obligations with the customer. Consequently, the application of the standard affects the entity's income and, consequently, produces changes in the taxable income for the calculation of income tax. The objective of this study is to design a procedure for the evaluation and use of IFRS 15 in the Company S.A. and its impact on the income tax calculation. The main results of the study show that the company is not recognizing income from contracts under the terms stipulated by current regulations and the tax effects on income tax on the recognition of income from construction contracts derived from the same.

Keywords: Taxation, income tax, accounting, taxes, services.

INTRODUCCIÓN

El impuesto a la renta es un tributo directo, el mismo que se aplica a los ingresos y está atribuido al principio de equidad, donde se aplican tarifas progresivas en actividades empresariales realizadas por personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades nacionales o extranjeras que se encuentren dentro del país (Chávez et al., 2020). En este contexto, el pago de tributos constituye un indicador del desempeño y la toma de decisiones en una organización, ya que su correcta aplicación afecta al retorno de las inversiones, financiamiento e incrementa su presencia en su sector económico.

Para la determinación y cuantificación del impuesto a la renta se debe partir de los resultados contables, y de las normativas tributarias que toman como referencia las recomendaciones que establecen las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Todas estas normativas especifican de forma clara y concreta conceptos relacionados con ingresos y egresos, permiten identificar activos y pasivos por impuestos diferidos, así como definen la forma de presentación de la información (International Accounting Standards Board, 2018).

Con estos antecedentes, el estándar NIIF 15 que reemplaza a la NIC 11 Contratos de construcción y NIC 18 por Ingresos Ordinarios, se traduce en un modelo único y exhaustivo de contabilidad de ingresos que procedentes de contratos con clientes (Carvajal-Salgado, 2021). Es por ello, que bajo esta normativa una entidad debe reconocer los ingresos que representan la transferencia de bienes o servicios ofertados a los clientes, reflejando la ponderación que la empresa estima tener derecho por este intercambio en función del cumplimiento de todas las obligaciones de desempeño. Por lo que, desde el punto de vista práctico, la correcta aplicación de la norma permite generar con información real y confiable, en el caso del sector inmobiliario, y el impacto de la carga tributaria.

Dicho esto, el sector de la construcción e inmobiliario se ha caracterizado por ser un elemento clave dentro de la economía del Ecuador, previo a la crisis del Covid-19, este segmento representaba alrededor del 11% del producto interno bruto (PIB) ecuatoriano, y generaba cerca del 6.1% de todos los empleos formales. Con estos antecedentes, se puede mencionar que las actividades inmobiliarias son muy sensibles a las variaciones económicas del país, con efectos en otras actividades productivas relacionadas y con un gran un impacto en la recaudación tributaria nacional (Lucero, 2021).

La Sociedad S.A desde el inicio de la pandemia mantuvo una reducción de sus operaciones que afectaron a la generación de ingresos. Si bien, se han desarrollado

estrategias para minimizar problemas en la recuperación de cartera y el pago de sus obligaciones financieras, en el tema de los contratos con los clientes estos se ajustaron a las condiciones producto de la crisis, donde el principal cambio se dio en la reducción del monto de los pagos. Lo mencionado afectó a la cuantificación del impuesto a la renta, y a pesar de que la organización ha cumplido con todas sus obligaciones, el valor de los tributos a cancelar y provisiones de impuestos diferidos aún requieren de un estudio minucioso.

Por lo expuesto, se considera necesario hacer un análisis de la aplicación de la NIIF 15 y su afectación a la cuantificación del impuesto a la renta. En este sentido, se plantea el siguiente problema: ¿Cómo incide el tratamiento contable de los contratos de construcción en la determinación del impuesto a la renta de la Sociedad S.A., con la aplicación de la NIIF 15? Por consiguiente, el objetivo de investigación es diseñar un procedimiento de evaluación de la implementación de la NIIF 15 en la compañía Sociedad S.A y su incidencia en el cálculo del impuesto a la renta.

Los sistemas tributarios a nivel mundial tienen como finalidad generar y cobrar impuestos a través de leyes que ayuden a costear los gastos corrientes y de inversión que tienen los estados, siendo estos aplicados a personas naturales y jurídicas. De hecho, el fomento de los ingresos tributarios va de la mano con la creación de leyes que incentiven la cultura fiscal y el desarrollo de los sectores productivos logrando mayor inversión y fuentes de empleo, esto ha llevado a los países a generar diferentes tipos de impuestos acompañados de regulaciones que les permitan mayor eficiencia y efectividad en la recaudación (Chavez et al., 2020).

Según López-Alcañiz (2021), el impuesto a la renta se ha convertido en una de las principales fuentes de recaudación a nivel mundial, y su origen fue la respuesta a un momento de emergencia del Reino Unido para cubrir sus gastos militares a finales del siglo XVIII, donde se comenzó a generar tributos acordes a las capacidades económicas de los contribuyentes. Esto derivó en gravar un importe a los ingresos de la población independiente de su procedencia, ya en esa época se evidenciaban extensiones del pago del impuesto a las rentas por debajo de un nivel mínimo e incluía deducciones en función del número de hijos. Este tributo provocó un incremento en las arcas inglesas y no tardó en ser replicado por países europeos y americanos en las futuras décadas.

El primer antecedente de impuesto a la renta en el Ecuador fue la denominada contribución general, la cual tuvo vigencia entre los años 1837 y 1927, donde se aplicó un tributo a los ingresos de empleados públicos, a las

actividades comerciales y de crédito. En 1921 se emitió la denominada Ley del Impuesto Especial Sobre la Renta, donde ya se grababan tributos a los ingresos personales. En la reforma tributaria de 1964 se promulgaron nuevas leyes, estableciendo un impuesto único y personal con base en tablas progresivas y excluyendo rentas pequeñas y cargas familiares. En 1971 se entró en vigencia la Ley de Impuesto a la Renta que ya comenzó a establecer normativas de pago anticipado del impuesto, siendo este el antecedente del anticipo al impuesto a la renta como se lo conoce a partir de 2007 (Quispe et al., 2020).

El impuesto a la renta es un tributo que se calcula sobre ingresos globales generados por las actividades económicas, tanto para personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades nacionales o extranjeras, siendo esta característica el hecho generador. Es así que, declarar el impuesto a la renta es obligatorio y solo está exento para personas naturales con ingresos inferiores a USD 11.212 al 31 de diciembre del 2021, según lo establecido por el Servicio de Rentas Internas (SRI). La Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, promulgada el 31 de diciembre del 2019 introdujo cambios favorables como la eliminación del anticipo al impuesto a la renta, donde los sujetos pueden hacer pagos voluntarios lo cual se convierte en un crédito tributario para el pago del impuesto a la renta (Brito et al., 2020).

Según la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) en su art.1 refiere el impuesto a la renta como los ingresos de fuente ecuatoriana proveniente del trabajo, capital o ambas en forma de dinero o servicios. El impuesto a la renta está clasificado en la categoría de impuestos directos, es decir, que no puede ser pagado por terceros, donde también se pueden mencionar al impuesto único a la renta del 2%, impuestos a los vehículos motorizados, impuestos a tierras rurales, impuestos a las mineras, anticipos al impuesto a la renta para personas naturales y sociedades, impuestos de régimen impositivo simplificado (RISE), entre otros (Chávez et al., 2020).

De acuerdo con el art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), la tarifa que se grava por impuesto a la renta es del 25% sobre la base imponible, que está en función de los ingresos generados por sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas en el país. Sin embargo, el porcentaje puede incrementarse o reducirse 3 puntos porcentuales en función de los casos que se muestran en la tabla 1.

Tabla 1. Porcentajes de impuesto a la Renta.

28%	25%	22%
<ul style="list-style-type: none"> No haya informado la composición accionaria Derechos representativos y capital en paraísos fiscales o de menor imposición. 	<ul style="list-style-type: none"> Medianas empresas Grandes empresas. Todas las que hayan notificado su composición accionaria en los plazos establecidos. 	<ul style="list-style-type: none"> Microempresas Pequeñas empresas. Exportadoras habituales que mantengan o generen el empleo

Fuente: Adaptado del Servicio de Rentas Internas (2015).

La tabla 1 detalla los porcentajes de impuesto a la Renta que deben cancelar las personas naturales o jurídicas en correspondencia con la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente en Ecuador.

Tabla 2. Actividades exentas y exoneradas del impuesto a la Renta.

Exentos	Exonerados
Dividendos y utilidades calculadas luego del pago del impuesto a la renta Rendimientos y beneficios obtenidos de sociedades por depósitos a plazo. Ingresos por enajenación ocasional de inmuebles.	Nuevas inversiones productivas. Desarrollo de proyectos público privados. Ingresos de actividades de tecnología. Fusión de entidades del sector popular y solidario. Nuevas microempresas Administradoras de zonas especiales de desarrollo económico.

Fuente: Adaptado de Deloitte (2019).

El art. 9 de la LRTI menciona (Tabla 2) que existen rubros de ingresos exentos y exonerados para la liquidación del impuesto a la renta. Es importante mencionar que para determinar la renta neta sobre la cual se genera el impuesto,

se deben descontar algunos gastos relacionados con la generación de determinados ingresos vinculados con la obtención del capital. Para que un gasto sea considerado como deducible debe cumplir con el principio de causalidad, es decir, que son necesarios para el desarrollo de las actividades empresariales (Rincón et al., 2018). Por ejemplo, el art. 10 de la LRTI menciona que para determinar la base imponible para el pago del impuesto a la renta es necesario deducir los gastos para mantener y mejorar los ingresos, los cuales deberán estar verificados con la respectiva documentación.

Entre otros gastos deducibles se pueden indicar los gastos de publicidad que de acuerdo con el art. 28 del Reglamento de la LRTI, estos serán deducibles hasta un máximo de un 4% del total de ingresos. Sin embargo, en el mismo artículo se menciona que cuando un activo ha sido revalorizado, el gasto por depreciación ya no es considerado como deducible. En adición los gastos relacionados con regalías, servicio técnico, consultorías prestadas por partes relacionadas tienen un límite de deducibilidad de máximo un 20% de la base imponible. Así también, las micro, pequeñas y medianas empresas pueden tener un 100% de deducible sobre rubros relacionados con gastos en investigación e innovación tecnológica y sobre los gastos para promocionar los productos en mercados internacionales (Campoverde, 2020).

Dentro del contexto de renta, en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), la cuenta contable se denomina ingresos por actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, la misma que se encuentra detallada bajo la NIIF 15, e involucra evaluar contratos de venta, unificando los modelos de reconocimiento de las entradas de efectivos producto de la venta de un bien o un servicio. La aplicación de esta normativa tiene un condicionamiento al impuesto a la renta por parte de los entes pasivos, de acuerdo con la legislación ecuatoriana influye en la cuantía del tributo que se deba calcular a partir de los información contable y financiera (Ramírez Torres et al., 2018).

[Criterio para el reconocimiento de los ingresos según la NIIF 15 en el sector inmobiliario](#)

La NIIF 15 tiene como objetivo establecer los principios para la implementación de información relacionada con *“la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen del contrato con un cliente”* (International Accounting Standards Board, 2018, p.2). En efecto, la respectiva normativa en su párrafo 2 menciona que las organizaciones deberán reconocer los ingresos de sus actividades como una representación de una transferencia

de bienes o servicios con los clientes a cambio de un importe que refleje dicho intercambio (Carvajal, 2021).

El alcance de la NIIF 15 abarca todos los contratos con los clientes, a excepción de los que están bajo otras normas como la NIC 17 arrendamientos, NIIF 4 contratos de seguro, NIIF 9 Instrumentos financieros, NIC 39 Instrumentos financieros, entre otras. En general, la NIIF 15 se aplica sobre transferencias de activos que no son el resultado de actividades como la venta de propiedad, planta y equipo, inmuebles o activos intangibles (Deloitte, 2018) (Figura 1).

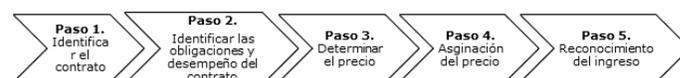


Figura 1. Cinco pasos para reconocimiento de ingresos.

Fuente: Deloitte (2018).

La secuencia para el reconocimiento de ingresos provenientes de contratos con clientes se encuentra estipulado en la NIIF 15. El primer paso, identificación del contrato con el cliente, hace referencia a la aprobación del mismo por las partes, donde una de ellas tiene el derecho a bienes o servicios y la otra a recibir una contraprestación por la entrega de estos, incluyendo las condiciones de pago. Sin embargo, es importante analizar situaciones relacionadas con la combinación o modificación de contratos. En el primer caso, la combinación de contratos se realiza de forma obligatoria si estos se negocian como: i) un paquete de objetivo comercial único; ii) el importe a pagar depende del precio o desempeño de otro; y iii) los bienes o servicios comprometidos son de obligación de desempeño único; si alguna de estas características no se evidencia en el contrato firmado, no se pueden combinar. En el caso de modificaciones aprobadas, estas aparecen por cambios en el alcance del contrato o cambios en el precio, se sugiere que los contratos sean escritos, estándares y comunes (Carvajal, 2021).

Las obligaciones de desempeño (paso 2) requieren la identificación de los bienes y servicios de distintos contenidos en el contrato, si esto no es posible las organizaciones deberán combinarlos hasta lograr identificar todos los entregables. La determinación del precio (paso 3), hace referencia al importe de contraprestación que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes a un cliente, la cual puede tener importes fijos o variables, y puede verse afectada por la naturaleza, el monto o los plazos de la contraprestación (Carvajal, 2021).

Cuando se habla de asignación de precios (paso 4) es la distribución de este a cada una de las obligaciones de

desempeño de manera independiente por un determinado importe representativo sobre una base de venta de bienes o servicios distintos. De forma ideal una entidad vende sus bienes o servicios en circunstancias similares, por lo que, muestran un precio observable. Sin embargo, si esto no ocurre, el precio se lo puede evaluar con ajustes de mercado, costos esperados, valores residuales. En este paso también son evaluados los descuentos los cuales pueden ser aplicados a una o varias obligaciones estipuladas dentro del contrato (Carvajal, 2021).

Sobre el reconocimiento del ingreso (paso 5) la normativa menciona que estos se reconocen a lo largo del tiempo, si el cliente recibe y consume los beneficios proporcionados por la entidad, es decir, que la organización no tendría que repetir el trabajo ya realizado. La NIIF 15 incluye una orientación sobre cuándo reconocer los ingresos a lo largo del tiempo y cuándo reconocer los ingresos en un momento determinado (Deloitte, 2018). Para ejemplificar, el reconocimiento de ingresos en la tabla 3.

Tabla 3. Ejemplo reconocimiento de ingresos año 2021.

	Montos estimados	Porcentaje de avance de obra	Montos reconocidos
Ingresos	4.580.000	15%	687.000
Costos	3.150.000	15%	472.500

Tabla 4. Ejemplo asientos contables para el reconocimiento de ingresos año 2021.

Descripción	Debe	Haber
1		
Bancos	1.374.000	
Obligaciones por desempeño (Anticipo a clientes 30%)		1.374.000
P/R Recepción del anticipo		
2		
Servicios prestados construcción	472.500	
Cuentas por pagar		472.500
P/R Costos incurrido en la obra		
3		
Cuentas por cobrar-contrato de construcción	480.900	
Obligaciones por desempeño (Anticipo a clientes 30%)	206.100	
Servicios de construcción		687.000
P/R Reconocimiento de ingresos año 2021		

En la tabla 4 se muestran los asientos contables, de acuerdo con el apéndice B de la NIIF 15, párrafo 44. El Servicio de Rentas Internas (SRI) mediante la resolución NAC-DGERGC16-00000138, establece una normativa para determinar los ingresos, costos y gastos deducibles sobre los contratos de construcción.

En el Art. 2 se menciona que los ingresos reconocidos y registrados dependerán del porcentaje de realización del contrato y la metodología utilizada; en el caso que la construcción se la lleve a cabo entre partes relacionadas, se deberán verificar las fechas de ocurrencia entre la emisión y aprobación del avance de obra, donde los ingresos deberán ser declarados en la fecha de emisión de la planilla. En el caso de costos y gastos, el Art. 3 menciona que estos deberán ser considerados como deducibles en función de las condiciones de contrato y del Art. 10 de la LRTI, es decir, que estos estén respaldados con comprobantes de venta.

Es importante mencionar que se pueden presentar incrementos a los contratos y estos deben ser reconocidos siempre y cuando se puedan recuperar, es decir, desde el punto de vista práctico se debe registrar como un activo con un periodo de amortización de un año o menos (International Accounting Standards Board, 2018).

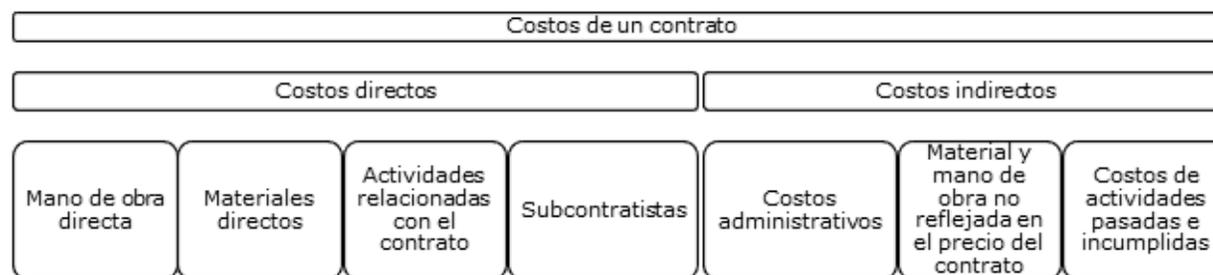


Figura 2. Costos de un contrato de acuerdo a la NIIF 15.

Fuente: Adaptado de Carvajal (2021).

La NIIF 15 menciona que los costos de un contrato tienen que ser empleados para satisfacer sus obligaciones de desempeño en proporción con los valores pactados en el contrato, por lo que, es necesario que se reconozcan los elementos detallados en la figura 2.

Sobre la normativa vigente relacionada con la NIIF 15, el SRI menciona que las empresas deben tener un registro de los tributos, no obstante, se debe mantener la facturación como un ingreso diferido y transferirlo al resultado una vez que el servicio se haya prestado. Sin embargo, el organismo de control no presenta lineamientos específicos para el cumplimiento de la norma, es por ello que cuando una empresa se adelanta al reconocimiento de los ingresos y lo difiere se evidencian cambios relevantes. Por lo expuesto, el SRI reconoce los ingresos en el momento que una empresa celebra el contrato cuyos valores deberán ser declarados. No obstante, la normativa menciona que si a la firma del contrato, los ingresos facturados son menores a los que se han reportado en la declaración del IVA, se genera un impuesto diferido sobre la renta hasta que el servicio sea completado (Rincón et al., 2018)

La adopción de las NIIF ha generado nuevos retos para la sociedad y los organismos de control, ya que se requiere mayor capacitación y actualización para conseguir una correcta aplicación de los impuestos diferidos. Bajo este contexto, la sociedad ha experimentado cambios profundos como la progresividad tributaria, la redistribución, y fiscalidad justa, entre otras (Ramírez, 2021).

Las reformas en materia de impuestos diferidos que fueron incluidas en 2018, en el Reglamento de la Aplicación de la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión, redujeron la carga impositiva al incorporar nuevos casos de reconocimiento de tributos diferidos o también llamados impuestos diferidos. Sin embargo, en función de la NIIF 15 aún se deben discutir y regular temáticas asociadas a las provisiones por deterioro de cartera y otras asociadas a la norma (Chávez, 2020).

Por consiguiente, de acuerdo con Rodríguez (2019), la aplicación de un sistema contable basado en la NIIF 15 tiene efectos en la valoración de las obligaciones tributarias, ya que, si bien se pueden presentar problemas en la transición para implementar la norma en las empresas, aumentando o disminuyendo la base imponible, es importante mencionar que los cambios tienen el propósito de unificar criterios para el reconocimiento de ingresos y exige mayor detalle en la presentación de la información.

MATERIALES Y MÉTODOS

El presente estudio fue desarrollado con un diseño de tipo no experimental, ya que no se realizó manipulación de las variables de estudio. El enfoque empleado fue mixto, cualitativo y cuantitativo, el primero relacionado con la aplicación de la NIIF 15; y, el segundo basado en el procesamiento de la información financiera de la empresa y los resultados de la encuesta para su posterior análisis (Hernández et al., 2014). El alcance de la investigación fue descriptivo, y se detallaron las principales características de las variables estudio; así como, explicativo en su fase de diagnóstico, para establecer las causas que provocaron la problemática de la unidad de análisis. La finalidad del estudio fue de cohorte transversal, por cuanto la información se levantó y evaluó en un solo periodo de tiempo.

Los métodos aplicados fueron el inductivo-deductivo, el cual parte del análisis de teorías generales relacionadas con la aplicación de la NIIF 15 y el impacto tributario para ser aplicados en la empresa de estudio hasta llegar a las conclusiones específicas; también se aplicó el método analítico-sintético con el cual se valoraron e integraron cada uno

de los elementos que afectan el tratamiento contable y tributario de los contratos de construcción. Como técnicas de recopilación de la información se utilizaron la encuesta y la entrevista, donde los instrumentos usados fueron un cuestionario y una guía de preguntas respectivamente. La unidad de análisis fue el departamento contable de la empresa Sociedad S.A., y el universo de estudio estuvo conformado por los 32 miembros de dicha área, al ser una población pequeña, no se realizó el muestreo y se encuestó a todos sus integrantes.

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

Como se ha expuesto, la crisis del COVID-19 ha generado diferentes problemas dentro de las organizaciones, donde el reconocimiento de los ingresos derivado de los contratos con clientes también ha presentado dificultades que a su vez han afectado la carga tributaria de la empresa. Bajo este contexto, a continuación, se presentan los principales resultados del diagnóstico realizado en la empresa Sociedad S.A:

Ingresos: para el cálculo del impuesto a la renta, el contribuyente debe considerar la totalidad de los ingresos gravados según la LRTI. En este sentido, al consultar a los encuestados si el reconocimiento de los ingresos incide en el impuesto a la renta, el 63,33% afirmaron que sí.

Impuesto a la Renta: al evaluar si los precios de las transacciones han afectado al impuesto a la renta, un 66,7% respondió que esta situación si se ha presentado. Respecto del impuesto a la renta al consultarles que porcentaje se pagó, se afirmó que se canceló el 25% correspondiente al año 2018.

Gastos deducibles: estos son necesarios para desarrollar la actividad económica, y pueden ser restados de los ingresos brutos para obtener beneficios en la carga tributaria. Dentro de este grupo los que más efecto tienen en la cuantificación del impuesto a la renta son los intereses por deudas asociadas al giro de negocio, así lo afirma el 63.3% de los encuestados. Entre otros gastos que también se mencionaron están los gastos financieros e intereses con un 23,3%.

Gastos no deducibles: son los egresos que ha realizado la empresa y no pueden ser considerados para una

reducción de la base imponible. Al respecto, el 73,33% de los encuestados indican que los costos y gastos no respaldados son aquellos que más afectan al cálculo del impuesto a la renta.

Impuesto: en este caso se hace referencia al porcentaje que se aplica sobre la base imponible, que para el caso de sociedades constituidas en el Ecuador tiene un valor del 25%, no obstante, se podría incrementar en 3 puntos porcentuales por algún incumplimiento de la LRTI. Se observa que el 63.3% de los encuestados indican que en el último ejercicio contable el pago fue del 25%, no obstante, un 36.7% indica desconocer si este fue el valor pagado en la realidad.

Reconocimiento de los contratos: está asociado al proceso de contabilización del contrato de un cliente en función de los criterios que tiene la norma. En esta dimensión de estudio, se determinó que la empresa realiza el reconocimiento considerando la identificación del contrato según el 56.7% de encuestados, seguido de la combinación de contratos de acuerdo con el 23.30% de encuestados.

Medición: es el reconocimiento del importe del precio de la transacción como actividades ordinarias y tiene como finalidad satisfacer una obligación de desempeño. Los criterios más utilizados en la empresa fueron la asignación del precio de transacción según el 43.30% de encuestados.

Costos del contrato: hace referencia a la incorporación de criterios para determinar los costos asociados a la obtención y cumplimiento de un contrato. La empresa sobre esta dimensión menciona que los costos de cumplir el contrato son los más importantes, así lo afirma el 93.3% y en menor grado la amortización y deterioro de valor con un 6.70%.

Información a revelar: tiene como finalidad que la entidad muestre información financiera que permita al usuario comprender ciertas características asociadas a los contratos de trabajo. Los criterios más relevantes a considerar en la empresa están los juicios significativos sobre la aplicación de la norma (33.3%), los contratos de cliente (30%) y los activos reconocidos de los costos para el cumplimiento del contrato (26.7%).



Figura 3. Resumen de Resultados.

Propuesta

La propuesta está diseñada para la empresa constructora Sociedad S.A dedicada a la realización de obras de ingeniería civil, la misma está ubicada en la ciudad de Quito, forma parte del sector de la construcción, y a partir de la ejecución de la NIIF 15 se vio afectada en el cálculo y pago del impuesto a la renta, es por ello indispensable evaluar el modelo e implementación de dicha norma (figura 3 y 4) para su correcta aplicación.



Figura 4. Procedimiento de evaluación de la implementación de la NIIF 15, para el sector Inmobiliario.

Procedimiento de evaluación de la implementación de la NIIF 15

1. Contrato de clientes

Verificación de contrato de clientes de acuerdo con la NIIF15 (Tabla 5).

Tabla 5. Cuadro de verificación de contrato de clientes

Criterio	Razones	Cumple		Observaciones
		Si	No	
Las partes aprueban el contrato y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones.	La empresa se compromete a la realización del proyecto en función de los metros cuadrados y otros elementos, donde el cliente está de acuerdo con lo ofertado.			
La entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir.	Respecto a la empresa: satisfacción de la obligación de desempeño en la realización del proyecto de construcción.			
	Respecto al cliente: pago del precio acordado y satisfacción de la obligación de desempeño en el largo plazo.			
Se identifican las condiciones y términos en relación con el pago de los bienes y servicios que se van a transferir.	Dentro del pago existe un anticipo inicial sobre el precio facturado y se establecen condiciones sobre el pago del saldo (avances y contra entrega del proyecto)			

El contrato tiene sustancia económica o fundamento comercial	El proyecto o la obra son recibidas durante un lapso de tiempo, durante el cual se cancelan los valores pagados en el contrato			
Se evaluó si es probable el cobro de la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente.	Son necesarios los cobros de los anticipos previos al inicio del proyecto o la obra, los cuales estarán avalados por la entrega de una factura.			
Existe un contrato ejecutable	El contrato debe estar registrado por escrito, sean personas naturales o jurídicas.			

Para resumir el primer paso, el contrato debe ser ejecutable, tener una sustancia rentable y ser aprobado por las partes (Tabla 5). La empresa puede revisar continuamente el contrato para determinar si cumple sucesivamente los criterios.

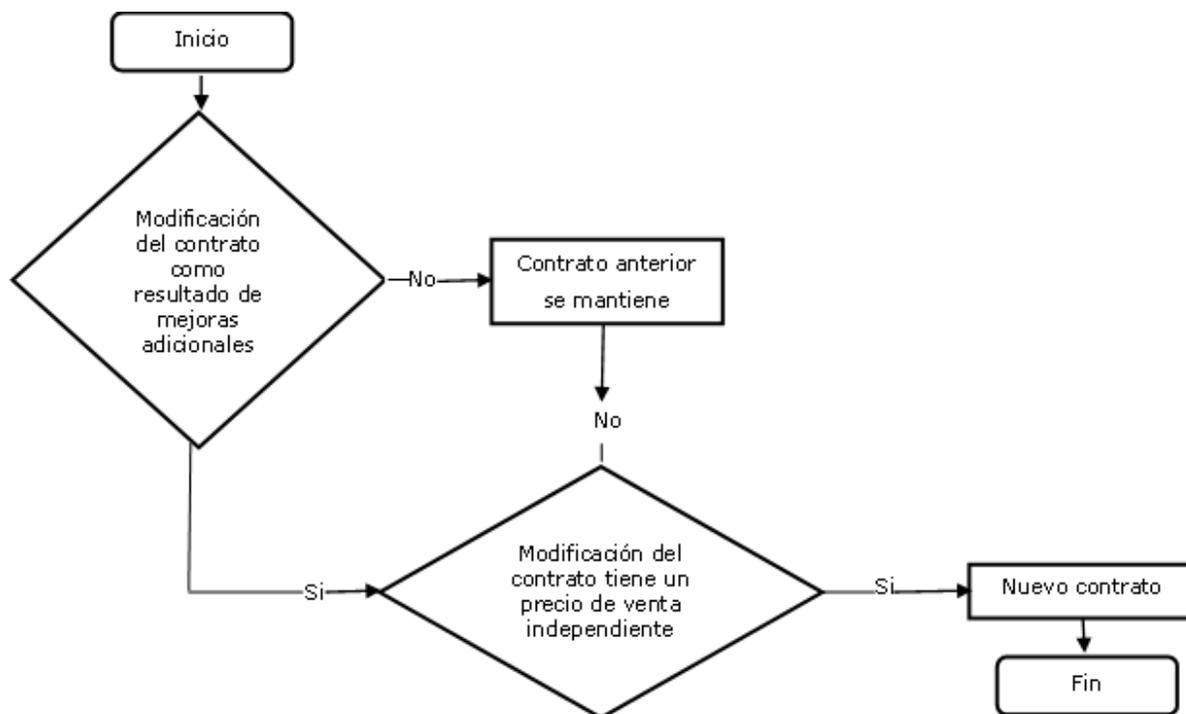


Figura 5. Proceso de modificación del contrato.

En la figura 5 se muestra el proceso sobre el cual se basa la modificación de un contrato.

2. Obligaciones de desempeño

Una vez definido el contrato con los clientes, el siguiente paso implica la identificación de las obligaciones de desempeño separables en el contrato. En este caso, el cliente puede beneficiarse del bien o servicio, ya sea individual o combinado con otros bienes o servicios (Tabla 6).

Tabla 6. Cuadro de obligaciones de desempeño y criterios de cumplimiento.

Criterio	Obligaciones	Aplicabilidad		
		Total	Parcial	Nula
Beneficios por sí mismo: Cada uno de los materiales o insumos que se utilizan en el proyecto pueden ser utilizados de forma independiente o en conjunto.	Obligaciones sobre construcción, materiales, uso de la mano de obra, transporte, garantías.			

Beneficios separados: Insumos o materiales, y la mano de obra deben ser tratados de manera separada.	Obligación desempeño 1: Mano obra			
	Obligación desempeño 2: Insumos y materiales del proyecto.			
	Obligación desempeño 3: Transporte de materias primas.			
	Obligación desempeño 4: Garantías			
	Obligación desempeño 5: Descuentos			
	Obligación desempeño 6: Mantenimiento			

En la tabla 6, se muestran las obligaciones posibles y los criterios de cumplimiento, para lo cual, la entidad deberá revisar si se trata de una única obligación de desempeño o se las puede analizar de forma separada, y ejecutarse en el transcurso de 12 meses.

3. Precio de transacciones

Hay algunos factores que se deben tener en cuenta a la hora de determinar el precio de la transacción y si este puede ser modificado por algún factor como se muestra a continuación (Tabla 7):

Tabla 7. Cuadro de criterios para evaluar el cambio de precio.

Razones por el cambio en el precio de la transacción		Cumple	
		Si	No
Contraprestaciones variables: Se señalan de forma explícita en los contratos cambios en los términos acordados en alguna de las siguientes circunstancias:	Descuentos		
	Devoluciones		
	Reducción de precio		
	Créditos		
	Sanciones y penalizaciones		
	Financiamiento		
	Primas de desempeño		
Método de importe de contraprestación variable: El método aplicado para predecir el valor al cual tiene derecho el cliente.	Valor esperado		
	Importe fijo		
Pasivo por reembolso: La empresa ha recibido alguna contraprestación del cliente que espera reembolsar.	Reembolsos parciales o totales.		
Componente de financiación Son los efectos del valor del dinero en el tiempo. Por lo que, se analiza si este componente se encuentra en el contrato.	Ajuste de financiación		
	Se utiliza una tasa de descuento		
Contraprestaciones sin dinero en efectivo. Los clientes comprometen activos y otros bienes como forma de pago.	La entidad hace la medición de acuerdo con el valor razonable		
	Los bienes son contabilizados en cuentas distintas al efectivo		
Precio de venta independiente. Para determinar el precio en el que la empresa cuantifica el proyecto o el bien se toma en consideración información que sea relevante.	Condiciones de mercado		
	Clientes		
	Métodos de valoración: Mercado ajustado, costo esperado, enfoque residual.		
	Factores internos de la empresa		

Fuente: Adaptado de Rodríguez (2020).

El cambio de precio en una transacción se da por las variaciones que experimentan los insumos y costos operacionales del contratista para ejecución de la obra.

4. Distribución de precios entre las obligaciones del contrato

Este tiene como finalidad que la empresa realice una distribución de los precios a cada una de las obligaciones de cumplimiento, por importes que representen los derechos de transferir los bienes a los clientes (Tabla 8).

Tabla 8. Cuadro de criterios para evaluar la distribución de precios.

Característica	Criterio	Aplicabilidad		
		Total	Parcial	Nula
La asignación debe ser aplicada a los precios de ventas independientes. (No se aplica si el contrato solo tiene una obligación de cumplimiento)	El precio de venta independiente de los contratos se vende de forma separada.			
	Los precios establecidos de forma contractual pueden ser asumidos como precios de venta independiente.			
	Se cumple con el objetivo de asignación a cada elemento del precio.			
La asignación debe ser aplicada a la asignación de descuentos.	La empresa vende sus proyectos de forma separada o en contratos independientes.			
	La empresa vende sus proyectos con descuento de forma separada o en contratos independientes.			
	Los descuentos aplicados por separado son equivalentes a los descuentos totales del contrato.			
La asignación debe ser aplicada a las contraprestaciones variables de los contratos. (No se aplica si el contrato solo tiene una obligación de cumplimiento)	Las asignaciones u obligaciones del contrato son transferidas por un tiempo específico.			
	Solo un grupo de obligaciones pueden formar parte de una asignación única.			

Esta asignación se debe ejecutar al momento inicial basándose en el precio de la transacción y debe cumplir con los lineamientos planteados en la tabla 8.

5. Ingreso de las actividades ordinarias

La empresa deberá reconocer los ingresos por las actividades ordinarias en función de las obligaciones de desempeño. Estas se irán reconociendo a lo largo del tiempo, midiendo el cumplimiento del proyecto y la satisfacción del cliente en función de las obligaciones de desempeño (Tabla 9).

Tabla 9. Cuadro de criterios para evaluar ingresos por actividades ordinarias.

Método	Razones	Cumple		
		Si	No	Observaciones
Método del recurso	Se reconocen los esfuerzos de las empresas para satisfacer las obligaciones de desempeño, en función de los recursos consumidos: mano de obra, tiempo, horas, máquina, entre otros.			
Método del producto	Se reconocen los ingresos de actividades ordinarias sobre mediciones directas del valor de los bienes o servicios transferidos al cliente comprometidos en el contrato y en los tiempos establecidos.			

Ingresos reconocidos a lo largo del tiempo.	El cliente recibe los beneficios de la prestación que se ha comprometido con la empresa.			
	La empresa ha mejorado las contraprestaciones a petición del cliente.			
	La empresa tiene derecho a prestaciones realizadas hasta las fechas planteadas en el contrato			
Ingresos reconocidos en un momento del tiempo.	La entidad ha hecho la transferencia de los bienes o servicios.			
	La entidad ejerce su derecho a recibir los pagos acordados en el contrato.			
	El cliente ha realizado la posesión efectiva legal de los bienes.			

Fuente: Adaptado de Carvajal (2021).

En la tabla 11, se especifica las partes que deben reconocerse de forma apropiada para reconocer los ingresos por actividades ordinarias.

6. Revisión de la conciliación tributaria

El impacto de la NIIF 15 en el impuesto a la renta se da por la existencia de diferencias temporarias entre la base fiscal y la base contable. Como lo menciona la NIC 12 (impuesto sobre las ganancias) para el registro contable de los impuestos diferidos se utilizará como referencia el método del pasivo basado en el balance. En este caso, el reconocimiento por impuestos diferidos correspondiente al año 2018 se ha facturado sobre el total de la venta, no obstante, de acuerdo con la NIIF 15 se deben reconocer los ingresos a medida que se vayan ejecutando las obligaciones de desempeño.

Tabla 10. Cuadro de criterios para la revisión de la conciliación tributaria.

Criterio	Cumplimiento		
	Total	Parcial	Nula
Verificar los montos de la utilidad gravable, es decir, constatar que se hayan restado los ingresos gravables y gastos deducibles.			
Cuando los costos del contrato sean mayores a los ingresos, está pérdida debe reconocerse como gasto no deducible en el periodo contable, a pesar de ello se registra como impuesto diferido hasta la finalización del contrato.			
En el caso de pérdidas probables, debe tener costos más altos de los ingresos, estos no serán deducibles en el periodo de vigencia de la obra. Se reconocen como impuesto diferido al terminar la obra y el contrato, siempre y cuando se haya efectivizado la pérdida.			
Incluir para la base gravable multas por incumplimientos en el contrato.			

Este proceso se debe revisar en la conciliación tributaria considerando los criterios detallados en la tabla 10. Para el caso Sociedad S.A. para los resultados del ejercicio 2018, se tiene la siguiente conciliación y cálculo del impuesto a la renta (Tabla 11).

Tabla 11. Conciliación Tributaria y cálculo del impuesto a la renta.

Rubro	Monto
Ganancia (pérdida) contable	\$ 9.385.620
Conciliación tributaria	
(+) Multa	\$ 1000
(=) Utilidad gravable (pérdida fiscal)	\$ 9.386.620
Tarifa de impuesto a la renta	25%
Impuesto causado	\$ 2.346,65

Fuente: Adaptado de Chávez (2020).

La conciliación tributaria es una herramienta complementaria que sirve para transformar a los resultados contables en resultados fiscales.

CONCLUSIONES

El impuesto a la renta es un tributo generado sobre los ingresos gravados y es de carácter obligatorio y de tipo directo, su porcentaje de cálculo en Ecuador es del 25% sobre la base imponible, la misma que puede verse afectada cuando las transacciones de una empresa no son registradas en correspondencia con las NIIF y con las Ley de Régimen Tributario Interno.

La NIIF 15 propone una serie de criterios asociados al reconocimiento de los ingresos por actividades ordinarias, con el fin de mejorar las prácticas asociadas a estas. Por lo que, su aplicación requiere del cumplimiento de sus respectivas fases, para no afectar la valoración de los tributos y provisiones asociadas.

El personal encuestado en la empresa Sociedad S.A., casi una tercera parte del personal encuestado desconoce sobre los elementos que inciden en el impuesto a la renta, así como los porcentajes que se han pagado durante los últimos periodos. No obstante, la mayoría menciona que los precios asociados a los contratos generan cambios en el cálculo del tributo.

La aplicación de la NIIF 15 en la empresa objeto de estudio presenta deficiencias, debido a que no se siguen los pasos que esta indica, siendo estos aplicados parcialmente en conjunto con otros criterios asociados tanto al cumplimiento de los costos, como de asignación a los precios de transacción.

La propuesta para evaluar la aplicación de la NIIF 15 en la Sociedad S.A tiene como base la aplicación de los cinco pasos que esta determina, donde para cada uno de ellos se proponen actividades en función de criterios específicos de la actividad de la empresa, así como, lineamientos asociados a la toma de los correctivos en el caso de incumplimiento total o parcial de la norma.

Al aplicar la NIIF 15, esta tiene efectos en los ingresos que genera la organización, por lo que, se han propuesto actividades asociadas al reconocimiento de los impuestos diferidos que van surgiendo a medida que se ejecutan las diferentes obligaciones de desempeño.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Brito, A., Narváez, C., Erazo, J., & Torres, M. (2020). Impacto de los impuestos directos e indirectos en las Pyme de la ciudad de Cuenca período 2016-2018. *593 Digital Publisher*, 5(4-1), 119-136.

Campoverde-Valencia, E. (2020). *Análisis de las reformas tributarias del impuesto a la renta y su incidencia financiera en las empresas del sector alimenticio del Azuay, 2014-2018*. (Trabajo de titulación). Universidad del Azuay.

Carvajal-Salgado, A. (2021). Revisión teórica de los cinco pasos de la NIIF 15: nuevo modelo de reconocimiento de ingresos ordinarios. *Cofin*, 15(2).

Chávez, L. A. (2020). NIIF y tributación: desafíos y oportunidades para las Administraciones tributarias. *Revista de Derecho Fiscal*, 17, 115-145.

Chávez-Cruz, G. J., Chávez Cruz, R. B., & Betancourt Gonzaga, V. A. (2020). Análisis de la contribución del IVA, Renta, RISE e ICE en la Zona 7 del Ecuador periodo 2013-2017. *Universidad y Sociedad*, 12(2), 330-335

Deloitte. (2018). *Implementación de la NIIF 15 Ingresos de contratos con clientes*. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/BibliotecaTecnica/RecursosIFRS/Otros/Implementaci%C3%B3n%20IFRS%2015%20Adm%C3%B3n%20Activos%20%2097323.pdf>

Deloitte. (2019). *Seminario de conciliación tributaria 2019 y reformas fiscales 2020*. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ec/Documents/deloitte-analytics/Estudios/Seminario%20Cierre%20Fiscal%202019%20y%20Reformas%202020.pdf>

Ecuador. Servicio de Renta Internas. (2015). *Ley Orgánica de Regimen Tributario Interno*. <https://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/cbac1cfa-7546-4bf4-ad32-c5686b487ccc/20151228+LRTI.pdf>

Hernández, R., Hernández, C., & Baptista, P. (2014). *Metodología de la Investigación*. McGraw-Hill / Interamericana Editores, S.A. DE C.V.

International Accounting Standards Board. (2018). *NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes*. IASB. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cr/Documents/audit/documentos/niif-2019/NIIF%2015%20-%20Ingresos%20de%20Actividades%20Ordinarias%20Procedentes%20de%20Contratos%20con%20Clientes.pdf>

López-Alcañiz, V. (2021). El impuesto sobre la renta, un invento inglés. https://historia.nationalgeographic.com.es/a/impuesto-sobre-renta-invento-ingles_16197

- Lucero, K. (2021). *La construcción, un pilar de la economía debilitado por la pandemia*. <https://www.revistagestion.ec/economia-y-finanzas-analisis/la-construccion-un-pilar-de-la-economia-debilitado-por-la-pandemia>
- Quispe, G., Arellano, O., Negrete, O., Rodríguez, E., & Vélez, K. (2020). *Evolución histórica de la normativa tributaria en el Ecuador análisis del periodo 1530 a 2015*. GCPI-UNACH.
- Ramírez Torres, G., Pérez Falco, G., Ramos Álvarez, A., & Iglesias Morán, J. A. (2018). Mejoramiento del reconocimiento de ingresos a partir de la NIIF 15 en Ecuador. *Revista Científica UISRAEL*, 5(1), 53-64.
- Ramírez, E. (2021). Estudio de la progresividad del Impuesto Sobre la Renta de personas Físicas en México. *Contaduría y administración*, 66(2).
- Rincón-Soto, C. A., Quiñones-García, M. C., & Narvárez-Grisales, J. A. (2018). Impuesto diferido de la medición posterior al reconocimiento de las propiedades, planta y equipo. *Entramado*, 14(1), 128-144.
- Rodríguez Morales, A., Martínez Ordóñez, R. G., & Feijoo Cisneros, M. E. (2019). La Tributación y su interacción disciplinal. *Universidad y Sociedad*, 11(2), 286-298.
- Rodríguez-Pinto, M. S. (2020). La variabilidad del precio en el contrato de construcción. *Rev. derecho (Valdivia)*, 33(2).