

**OBRA:** RESOLUCIONES DEL SRI;

**TEMA AFECTADO:** Establécense las normas para determinar los ingresos gravables, costos y gastos deducibles imputables a contratos de construcción.

**BASE LEGAL:** IIS.R.O. No. 726 de 05 de abril de 2016.

**Estimados Suscriptores:**

*Le hacemos llegar la última Resolución emitida por el Servicio de Rentas Internas, y para su mejor comprensión se ha dividido la reforma en los artículos afectados.*

**SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**

**Resolución:**

**No. NAC-DGERCGC16-00000138**

EL DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

Considerando:

Que el artículo 83 de la Constitución de la República del Ecuador establece que son deberes y responsabilidades de los habitantes del Ecuador acatar y cumplir la Constitución, la ley y las decisiones legítimas de autoridad competente, cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social y pagar los tributos establecidos por la ley;

Que el artículo 226 de la Constitución de la República del Ecuador dispone que las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley;

Que el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador establece que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos;

Que el artículo 1 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas crea el Servicio de Rentas Internas (SRI) como una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito;

Que conforme lo dispuesto por el artículo 5 del Código Tributario, el régimen tributario se registrará por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad, e irretroactividad;

Que de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 del Código Tributario, en concordancia con el artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, es facultad del Director o Directora General del Servicio de Rentas Internas expedir las resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias;

Que la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 19 establece que están obligadas a llevar contabilidad y declarar el impuesto en base de los resultados que arroje la misma todas las sociedades. También lo estarán las personas naturales y sucesiones indivisas que al primero de enero operen con un capital o cuyos ingresos brutos o gastos anuales del ejercicio inmediato anterior, sean superiores a los límites que en cada caso se establezcan en el Reglamento, incluyendo las personas naturales que desarrollen actividades agrícolas, pecuarias, forestales o similares;

Que el artículo 28 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sustituido por el artículo 16 de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No.405 de 29 de Diciembre del 2014, dispone que los contribuyentes que obtengan ingresos por contratos de construcción liquidarán el impuesto en base a los resultados que arroje su contabilidad en aplicación de las normas contables correspondientes;

Que el artículo 28 de la Ley de Régimen Tributario Interno previo a ser sustituido por el artículo 16 de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y que se encontraba vigente hasta el 31 de diciembre del 2014 establecía que las empresas que obtengan ingresos provenientes de la actividad de la construcción, satisfarán el impuesto a base de los resultados que arroje la contabilidad de la empresa. Cuando las obras de construcción duren más de un año, se podrá adoptar uno de los sistemas recomendados por la técnica contable para el registro de los ingresos y costos de las obras, tales como el sistema de "obra terminada" y el sistema de "porcentaje de terminación", pero, adoptado un sistema, no podrá cambiarse a otro sino con autorización del Servicio de Rentas Internas;

Que el artículo 39 del Reglamento para la aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno reformado por el artículo 14 del Decreto Ejecutivo No. 539, publicado en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 407 de 31 de diciembre de 2014, dispone que los estados financieros deben ser preparados de acuerdo a los principios del marco normativo exigido por el organismo de control pertinente y servirán de base para la elaboración de las declaraciones de obligaciones tributarias, así como también para su presentación ante los organismos de control correspondientes. Por otro lado, establece además que para las sociedades en las que su organismo de control pertinente no hubiere emitido disposiciones al respecto, la contabilidad se llevará con sujeción a las disposiciones y condiciones que mediante resolución establezca el Servicio de Rentas Internas.

Que el artículo 39 del Reglamento para la aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno previo a ser reformado por el artículo 14 del Decreto Ejecutivo No. 539, publicado en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 407 de 31 de diciembre de 2014, establecía que la contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América. Para las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y sociedades que no estén bajo el control y vigilancia de las Superintendencias de Compañías o de Bancos y Seguros, la contabilidad se llevará con

sujeción a las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) y a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), en los aspectos no contemplados por las primeras, cumpliendo las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y este Reglamento;

Que la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros emitió la Resolución No. 08.G.DSC.010 publicada en Registro Oficial No. 498, del 31 de diciembre de 2008, en la que estableció el cronograma de aplicación obligatoria, a partir del 1 de enero del 2010, de las Normas Internacionales de Información Financiera "NIIF" por parte de las compañías y entes sujetos a su control y vigilancia;

Que la Norma Internacional de Contabilidad NIC 11 "Contratos de construcción" respecto a la contabilización de los contratos de construcción en los estados financieros de los contratistas, en su parte pertinente, establece que cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos como ingreso de actividades ordinarias y gastos respectivamente, con referencia al estado de realización de la actividad producida por el contrato al final del periodo sobre el que se informa;

Que dicha norma contable señala también que el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias y gastos con referencia al grado de realización del contrato es, a menudo, denominado método del porcentaje de terminación. Bajo este método, los ingresos derivados del contrato se comparan con los costos del mismo incurridos en la consecución del grado de realización en que se encuentre, con lo que se revelará el importe de los ingresos de actividades ordinarias, de los gastos y de las ganancias que pueden ser atribuidas a la porción del contrato ya ejecutado. Este método suministra información útil sobre la evolución de la actividad del contrato y el rendimiento derivado del mismo en cada periodo contable. Bajo el método del porcentaje de realización, los ingresos de actividades ordinarias del contrato se reconocen como tales, en el resultado del periodo, a lo largo de los periodos contables en los que se lleve a cabo la ejecución del contrato. Los costos del contrato se reconocerán habitualmente como gastos en el resultado del periodo en el que se ejecute el trabajo con el que están relacionados. El grado de realización de un contrato puede determinarse de varias formas; según la norma contable, dependiendo de la naturaleza del contrato, los métodos pueden incluir: la proporción de los costos del contrato incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados para el contrato; la inspección de los trabajos ejecutados; o la proporción física del contrato ejecutada;

Que la misma norma contable establece en sus párrafos 40 y siguientes, que una entidad revelará, para cada uno de los contratos en curso, al final del periodo sobre el que se informa, la información sobre: la cantidad acumulada de costos incurridos, y de ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas) hasta la fecha; la cuantía de los anticipos recibidos; y la cuantía de las retenciones en los pagos. Establece además, que las retenciones son cantidades, procedentes de las certificaciones hechas a los clientes, que no se recuperan hasta la satisfacción de las condiciones especificadas en el contrato para su cobro, o bien hasta que los defectos de la obra han sido rectificadas. Las certificaciones son las cantidades facturadas por el trabajo ejecutado bajo el contrato, hayan sido pagadas por el cliente o no. Los anticipos son las cantidades recibidas por el contratista antes de que el trabajo haya sido ejecutado. Por otro lado, una entidad presentará los activos que representen cantidades, en términos brutos, debidas por los clientes por causa de contratos de construcción; y los pasivos que representen cantidades, en términos brutos, debidas a los clientes por causa de estos mismos contratos. Se entenderá que la cantidad bruta debida por los clientes, por causa de los contratos, es la diferencia entre: los costos incurridos más las ganancias reconocidas; menos la suma de las pérdidas reconocidas y las certificaciones realizadas para todos los contratos en curso, en los cuales los costos incurridos más las ganancias reconocidas (menos las pérdidas reconocidas) excedan a los importes de las certificaciones de obra realizadas y facturadas. Y que la cantidad bruta debida a los clientes, por causa de los contratos, es la diferencia entre los costos incurridos más las ganancias reconocidas; menos la suma de las pérdidas

reconocidas y las certificaciones realizadas para todos los contratos en curso, en los cuales las certificaciones de obra realizadas y facturadas excedan a los costos incurridos más las ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas).

Que en la práctica, en los contratos de construcción se presentan comúnmente las siguientes etapas: 1) emisión de planillas de avance de obra por parte del contratista; 2) fiscalización y aprobación de planillas por parte del contratante; y 3) emisión de factura del contratista, y pago de las facturas.

Que el artículo 61 de la Ley de Régimen Tributario Interno, respecto al hecho generador del IVA, en su numeral 3 establece que en el caso de prestaciones de servicios por avance de obra o etapas, el hecho generador del impuesto se verificará con la entrega de cada certificado de avance de obra o etapa, hecho por el cual se debe emitir obligatoriamente el respectivo comprobante de venta;

Que el primer inciso del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario establece que en general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta al Impuesto a la Renta, se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos;

Que es deber de la Administración Tributaria a través del Director General del Servicio de Rentas Internas expedir las normas necesarias para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y deberes formales, de conformidad con la ley; y,

En ejercicio de sus facultades legales,

Resuelve:

Establecer las normas para determinar los ingresos gravables, costos y gastos deducibles imputables a contratos de construcción

Artículo 1. **Ámbito de aplicación.**- Establézcanse las normas para determinar los ingresos gravables, costos y gastos deducibles imputables a los contratos de construcción.

Artículo 2. **Ingresos de los contratos de construcción.**- Los sujetos pasivos que obtengan ingresos provenientes de contratos de construcción deberán considerar lo siguiente:

1. Los ingresos serán reconocidos y registrados como resultados del período; dicho reconocimiento dependerá del porcentaje de realización del contrato y del método contable utilizado para determinarlos.

2. En el caso de contribuyentes que mantengan contratos de construcción, cuyas condiciones contractuales establezcan procesos de fiscalización sobre planillas de avance de obra, los ingresos se considerarán como gravados para fines tributarios en el ejercicio fiscal en el cual dichas planillas hubieren sido certificadas o aprobadas por parte de sus contratantes, independientemente de la fecha de emisión de la factura o pago de las mismas. La(s) factura(s) de venta deberá(n) ser entregadas(s) por los contratistas en un plazo máximo de cinco días a partir de la fecha de aprobación definitiva de la(s) planilla(s).

En el caso de que los contratos de construcción se lleven a cabo entre partes relacionadas, la Administración Tributaria realizará las acciones correspondientes con el fin de verificar la fecha de ocurrencia de la emisión y aprobación de las planillas de avance de obra.

3. En el caso de que los contratos de construcción no establezcan procesos de fiscalización, los ingresos deberán ser declarados y tributados en el ejercicio fiscal, correspondiente a la fecha de emisión de las planillas de avance de obra.

Artículo 3. Costos y gastos de los contratos de construcción.- Los costos y gastos del contrato deberán ser considerados como deducibles, según corresponda, en función de los ingresos gravados conforme las condiciones establecidas en el artículo anterior, en atención a lo dispuesto en el primer inciso del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Para que los costos y gastos sean deducibles deberán cumplir con las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario y su Reglamento y deberán estar respaldados en comprobantes de venta, de conformidad con lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.

Artículo 4. De la aplicación.- Para la aplicación de los artículos 2 y 3 de la presente resolución, se deberá tener en cuenta lo siguiente:

1. De conformidad con lo establecido en los párrafos 40 y siguientes de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 11 “Contratos de Construcción” y la parte B de la referida norma contable, la Administración Tributaria verificará que el contribuyente haya revelado, en las notas a sus Estados Financieros, los valores que correspondan al Importe Bruto Adeudado por Clientes y las certificaciones o aprobaciones de planillas de avance de obra.

2. Los contribuyentes que obtengan ingresos por contratos de construcción deberán mantener su contabilidad diferenciada en centros de costos por cada proyecto de construcción u otra metodología que permita diferenciar inequívocamente los ingresos, costos y gastos de cada proyecto, así como los presupuestos, cálculos, estimaciones, estudios, etc., que afecten a los registros contables de cada contrato. En el caso de personas naturales obligadas a llevar contabilidad, su información contable y financiera deberá revelar igual situación, así como la distinción entre las diferentes fuentes de ingresos obtenidas dentro del respectivo ejercicio fiscal.

3. Los efectos en el Impuesto a la Renta por la declaración de los ingresos y costos, correspondientes a planillas no aprobadas en un ejercicio fiscal, se deberán reflejar como un pasivo por impuesto diferido; las diferencias temporarias deberán ser registradas en la conciliación tributaria de la declaración de Impuesto a la Renta según corresponda.

4. De conformidad con lo dispuesto en la Norma Internacional de Contabilidad No. 11 “Contratos de Construcción”, los contribuyentes deberán proceder de la siguiente manera:

Para el ejercicio fiscal 1

a) De la totalidad de los ingresos, se deberá identificar aquellos provenientes de planillas aprobadas así como aquellos provenientes de las planillas emitidas y no certificadas.

b) De la totalidad de los costos y gastos, se deberá identificar aquellos asociados a las planillas aprobadas y aquellos asociados a planillas emitidas y no certificadas.

c) La utilidad o pérdida contable será el resultado de restar, de la totalidad de los ingresos provenientes de las planillas, tanto aprobadas como aquellas emitidas y no certificadas, el total de costos y gastos asociados tanto a planillas aprobadas, como a aquellas emitidas y no certificadas. El contribuyente deberá considerar, de ser el caso, otros ingresos o costos y gastos adicionales.

d) En el caso de generar una utilidad contable, se deberá determinar el 15% de la participación de trabajadores sobre la totalidad de este valor.

e) En la conciliación tributaria, en la casilla “Otras Diferencias Temporarias” del formulario 101 de la declaración de Impuesto a la Renta, se deberá registrar el efecto neto de los ingresos, costos y gastos atribuibles a planillas emitidas y no certificadas así como la parte

proporcional de la participación trabajadores, asociada a dichas planillas.

f) La utilidad gravable corresponderá a los valores de los ingresos, costos y gastos atribuibles a las planillas de avance de obra aprobadas así como la parte proporcional de la participación trabajadores asociada a dichas planillas, debiendo incluir las demás partidas conciliatorias conforme lo establecido en la normativa tributaria vigente.

Para el ejercicio fiscal 2 o siguientes

g) Para el ejercicio fiscal 2 o siguientes, se deberá efectuar el mismo procedimiento dispuesto para el ejercicio fiscal 1.

h) Una vez certificadas las planillas que quedaron pendientes de aprobación del ejercicio fiscal 1, los contribuyentes, en el ejercicio fiscal 2 o siguientes, deberán incluir en la conciliación tributaria, en la casilla "Otras Diferencias Temporarias" del formulario 101 de la declaración de Impuesto a la Renta, el efecto neto de los ingresos, costos y gastos atribuibles a planillas emitidas y no certificadas así como la parte proporcional de la participación trabajadores, asociada a dichas planillas, que no fueron aprobadas en ejercicio fiscal 1 y se aprobaron en el ejercicio fiscal 2 o siguientes, lo que generará ingresos gravados, costos y gastos deducibles y la respectiva deducción de la parte proporcional correspondiente al 15% de la participación trabajadores pagado en años anteriores.

5. Los valores correspondientes a retenciones en la fuente derivadas de los ingresos gravados serán reconocidos en el ejercicio fiscal en el que fueron tributados los ingresos, independientemente de la fecha de emisión del comprobante de retención.

6. Las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, para efectos de la aplicación de la presente resolución, deberán registrar, los ingresos correspondientes a planillas no aprobadas en la casilla de "Otras Rentas Exentas"; los costos y gastos correspondientes a las planillas de avance de obra no aprobadas, en la casilla de "Gastos Incurridos Para Generar Ingresos Exentos"; y la parte proporcional de la participación trabajadores atribuible a las planillas de avance de obra no aprobadas, en la casilla de "Participación Trabajadores atribuible a Ingresos Exentos", del formulario 102 de la Declaración de Impuesto a la Renta.

Artículo 5. Aplicación de los métodos contables en los contratos de construcción.- La Administración Tributaria recuerda a los sujetos pasivos que, en aplicación del artículo 28 de la Ley de Régimen Tributario Interno:

1. Para los sujetos pasivos que se encuentran bajo el control de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, que hubieren firmado contratos de construcción con anterioridad al ejercicio fiscal 2010, esta Administración Tributaria verificará la correcta aplicación del método de avance de obra u obra terminada de conformidad con los requisitos y condiciones establecidas en la Norma Ecuatoriana de Contabilidad No. 15 "Contratos de Construcción"; así como la adopción y aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad No. 11 según el cronograma establecido en la Resolución No. 08.G.DSC.010 publicada en Registro Oficial No. 498 emitida el 31 de diciembre de 2008 por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros.

2. Para los sujetos pasivos que se encuentran bajo el control de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros que hubieren firmado contratos de construcción desde el ejercicio fiscal 2010 en adelante, esta Administración Tributaria verificará la correcta aplicación de Norma Internacional de Contabilidad No. 11 "Contratos de Construcción", en atención cronograma establecido en la Resolución No. 08.G.DSC.010 publicada en Registro Oficial No. 498 emitida el 31 de diciembre de 2008 por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros.

3. Para las personas jurídicas que no se encuentran bajo el control de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, con excepción de las asociaciones, comunas y cooperativas sujetas a la vigilancia de la Superintendencia de la Economía Popular y Solidaria, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno, esta Administración Tributaria verificará que, a partir del ejercicio fiscal 2016, su contabilidad refleje la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad No. 11 “Contratos de Construcción” y de la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 “Impuesto a las Ganancias”.

4. Para las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, de conformidad con lo establecido en el artículo 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno, esta Administración Tributaria verificará que, a partir del ejercicio fiscal 2016, la contabilización de sus contratos de construcción refleje la aplicación de lo establecido en los párrafos 23.17 al 23.27 de la Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias - Contratos de construcción de la NIIF para las PYMES.

DISPOSICIÓN TRANSITORIA ÚNICA.- El Servicio de Rentas Internas aceptará la aplicación de las disposiciones expuestas en los artículos 2, 3 y 4 de esta Resolución, en la presentación de la declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015.

DISPOSICIÓN FINAL.- La presente Resolución entrará en vigencia a partir del día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial.

Comuníquese y publíquese.

Dado en Quito D.M., a 28 de marzo de 2016.

Dictó y firmó la Resolución que antecede, el Economista Leonardo Orlando Arteaga, Director General del Servicio de Rentas Internas, en Quito D.M., a. 28 de marzo de 2016.

Lo certifico.

f.) Dra. Alba Molina, Secretaria General, Servicio de Rentas Internas.

Publicado en: IIIS.R.O. No. 726 de 05 de abril de 2016.