

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR**

ÁREA DE DERECHO

PROGRAMA DE MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

**IMPLICACIONES CONTABLES Y TRIBUTARIAS DE LA
NIC 12 EN EL IMPUESTO A LA RENTA DE EMPRESAS
COMERCIALES MEDIANTE EL ANÁLISIS DE CASOS**

SANTIAGO ROBERTO JEREZ RODRÍGUEZ

2013



CLAUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS

Yo, Santiago Roberto Jerez Rodríguez, autor de la tesis titulada “Implicaciones contables y tributarias de la NIC 12 en el impuesto a la renta de empresas comerciales mediante el análisis de casos”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autora de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Quito, 25 de noviembre del 2013

Santiago Roberto Jerez Rodríguez

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR**

ÁREA DE DERECHO

PROGRAMA DE MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

**IMPLICACIONES CONTABLES Y TRIBUTARIAS DE LA
NIC 12 EN EL IMPUESTO A LA RENTA DE EMPRESAS
COMERCIALES MEDIANTE EL ANÁLISIS DE CASOS**

LIC. SANTIAGO ROBERTO JEREZ RODRÍGUEZ

TUTOR: ING. NILO NARVÁEZ GRIJALVA

Quito, 2013

ABSTRACTO

En la actualidad, las Sociedades en el Ecuador elaboran sus Estados Financieros de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's); esta normativa no siempre coincide con la aplicación de la legislación tributaria.

Es por eso que el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) ha emitido la Norma Internacional de Contabilidad NIC No. 12 “Impuesto a las Ganancias”, con lo cual se pretende mostrar los efectos de estas diferencias en la preparación de los Estados Financieros y lo que se busca es reconocer el gasto por “Impuesto a las Ganancias” en el período en el que se registran los ingresos y gastos, independientemente al valor que se tenga que tributar al Fisco en el mismo período, por la aplicación de la normativa tributaria.

En el Ecuador la Superintendencia de Compañías mediante resolución N. 06QICI004 del 21 de agosto del 2006, publicada en Registro Oficial N. 348 del 4 de septiembre del mismo año ordena la adopción de las NIIF de aplicación obligatoria por parte de las compañías y entidades sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías. Motivo por el cual la presente investigación intenta explicar de manera detallada cuáles son las implicaciones contables y tributarias de la aplicación o adopción de la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 “Impuesto a las Ganancias” en el Ecuador para lo cual me basaré en la elaboración de casos prácticos.

DEDICATORIA

El presente trabajo está dedicado a mí DIOS cuyo nombre para mí es JEHOVA JIREH (EL PROVEEDOR), quien no me ha desamparado en los momentos de prueba y no ha tardado en responder mis oraciones.

A mis abuelitas Clarita, Blanquita, Fide y mis padres por haber estado en cada momento de mi vida.

A mi novia por su apoyo incondicional en los momentos de tristeza y alegría.

A mis hermanas, hermanos y sobrinos a quienes he tratado de dejarles un ejemplo de motivación y superación.

AGRADECIMIENTO

Mi más profundo agradecimiento al Ing. Nilo Narvárez Grijalva, por su calidad profesional y académica, por su compromiso y sobretodo su paciencia al dirigir y asesorar la presente investigación.

A la Universidad Andina Simón Bolívar sede Ecuador y todos los docentes de quienes recibí lo mejor de sus conocimientos y al programa de becas ABC del Municipio de Quito.

A todas las personas que directa e indirectamente colaboraron con sus conocimientos y su tiempo para concluir la presente investigación.

ÍNDICE

1.	CAPÍTULO No. 1	9
1.1	Antecedentes (historia)	9
1.1.1	Las NIIF en el mundo.....	13
1.1.2	Las NIIF en el Ecuador.	16
2.	CAPÍTULO No. 2.....	25
2.1	La Norma Internacional de Contabilidad NIC N.12 “Impuesto a las Ganancias”	25
2.1.1	Cronología.....	25
2.1.2	Importancia	27
2.1.3	Objetivo.....	28
2.1.4	Alcance.....	31
2.1.5	Definiciones	32
2.1.6	Método del Pasivo Basado en Resultados (MPBR)	34
2.1.6.1	Diferencias Permanentes	35
2.1.6.2	Diferencias Temporales.....	39
2.1.7	Método del Pasivo Basado en el Balance (MPBB)	45
2.1.7.1	Diferencias Temporarias	46
2.1.7.2	Diferencias Temporarias Imponibles o Gravables	48
2.1.7.3	Diferencias Temporarias Deducibles	52
2.1.8	Contabilización del Impuesto Corriente.....	55
2.1.9	Contabilización del Impuesto Diferido.	56
2.1.9.1	Impuesto Diferido Crédito.....	56
2.1.9.2	Impuesto Diferido Débito.....	56
2.1.10	Revelación en los Estados Financieros.	56
3.	CAPÍTULO No. 3	61
3.1	Impuesto a la Renta de Sociedades en Ecuador.....	61
3.1.1	Tarifa de Impuesto a la Renta de Sociedades en Ecuador.....	64
3.1.2	Ingresos Gravados o Imponibles	65
3.1.3	Ingresos No Gravados o Exentos	66
3.1.4	Gastos Deducibles	68
3.1.5	Gastos No Deducibles	69
3.1.6	Beneficios Tributarios	70
3.1.7	La Conciliación Tributaria	72
3.1.8	Determinación del Impuesto a la Renta	73
3.1.8.1	Por declaración del Sujeto Pasivo.-.....	73

3.1.8.2	Por actuación de la Administración Tributaria.-	73
3.1.8.2.1	Directa.-	73
3.1.8.2.2	Presuntiva.-	74
3.1.8.2.3	De modo Mixto.-	74
3.1.9	Declaración del Impuesto a la Renta de Sociedades	74
4.	CAPÍTULO No. 4	77
4.1	Efecto en la recaudación tributaria por la aplicación de la NIC 12	78
4.2	Casos Prácticos de aplicación de la NIC N.12.....	81
4.2.1	CASO No.1 Provisión por Obsolescencia de Inventario.....	81
4.2.2	CASO No.2 Provisión por Garantías de Producto	83
4.2.3	CASO No.3 Provisión para Cuentas Incobrables.....	84
4.2.4	CASO No.4 Provisión para Jubilación Patronal	86
4.2.5	CASO No.5 Re avalúo Propiedad Planta de Equipo.....	88
4.2.6	CASO No.6 Pérdidas Tributarias	92
	CAPÍTULO No. 5	95
5.1	Conclusiones.....	95
5.2	Recomendaciones	97
5.2.1	A la Administración Tributaria	97
5.2.2	A las compañías y profesionales contables	97
	BIBLIOGRAFÍA.....	99
	ANEXOS.....	102

1. CAPÍTULO No. 1

1.1 Antecedentes (historia)

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, IASC (*InternationalAccountingStandardsCommittee*) es un organismo internacional creado en Londres, en junio 1973; se fundó como resultado de un acuerdo entre los organismos de contabilidad de alrededor de 104 países, con el objeto de formular y publicar normas de contabilidad para ser consideradas en la presentación de Estados Financieros, promover su aceptación y observación globales. Este organismo desarrolló y publicó 41 normas conocidas como NIC (**Normas Internacionales de Contabilidad**), o IAS (**International AccountingStandards**).

Adicionalmente la Junta Directiva del IASC (*International AccountingStandardsCommittee*) en el año de 1997, formó el Comité de Interpretaciones SIC (**Standing InterpretationsCommittee**) con el objeto de desarrollar la interpretación de las NIC, examinar las cuestiones contables que puedan recibir un tratamiento divergente o inaceptable en la ausencia de una guía autorizada, con miras a llegar a un consenso sobre el tratamiento contable adecuado, llevar a cabo la revisión en forma oportuna y dentro del contexto de las NIC existentes y el marco del IASC para la Preparación y Presentación de Estados Financieros. Posteriormente en el año 2001, se estableció el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, IASB (**International AccountingStandardsBoard**) en consecución del IASC.

Los objetivos de la Fundación IASC y del IASB son:

- a) desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter global que sean de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligatorio, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable en los estados financieros y en otra información financiera, para ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas;
- b) promover el uso y la aplicación rigurosa de esas normas;

- c) cumplir con los objetivos asociados con (a) y (b), teniendo en cuenta, cuando sea necesario, las necesidades especiales de las pequeñas y medianas entidades y de economías emergentes; y
- d) llevar a la convergencia entre las normas contables nacionales y las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera, hacia soluciones de alta calidad. [...]

El IASB es responsable de la aprobación de las **Normas Internacionales de Información Financiera** (NIIF, incluyendo las Interpretaciones) y documentos relacionados, tales como el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*, proyectos de norma y documentos de discusión.¹

Por resolución del IASB, las NIC y las Interpretaciones relacionadas continúan siendo de aplicación, con la misma autoridad que las NIIF desarrolladas por el IASB, excepto y hasta el momento que sean modificadas o retiradas por el IASB

En resumen

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o IFRS constituyen un marco conceptual, temático, lógico en donde se integran tanto las normas como los pronunciamientos en materia de regulaciones contables.

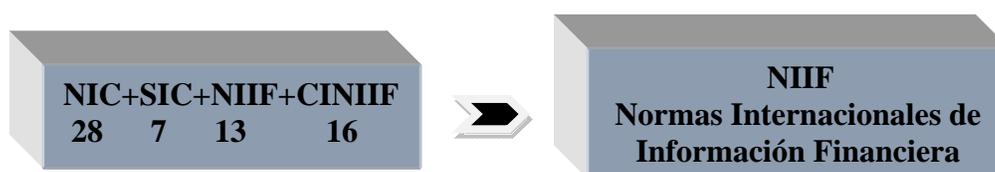


Figura 1. Normas Internacionales de Información Financiera

Fuente: IASB

Elaborado por: Autor

Las NIIF'S comprenden:

¹ Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, "NIIF para las PYMES", London, IASCF Publications Department, 2009, 10-11

Las NIC (IAS) (28)

N. Ordinal	N. de la NIC	Título
1	1	Presentación de Estados Financieros.
2	2	Inventarios.
3	7	Estados de Flujos de Efectivo.
4	8	Políticas Contables, Cambios en las estimaciones Contables y Errores.
5	10	Hechos Ocurredos después del Período sobre el que se Informa.
6	11	Contratos de Construcción.
7	12	Impuesto a las Ganancias.
8	16	Propiedades, Planta y Equipo.
9	17	Arrendamientos.
10	18	Ingresos de Actividades Ordinarias.
11	19	Beneficios de los Empleados.
12	20	Contabilización de las Subvenciones del gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales.
13	21	Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera.
14	23	Costos por Préstamos.
15	24	Información a Revelar sobre Partes Relacionadas.
16	26	Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro.
17	27	Estados Financieros Separados.
18	28	Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos.
19	29	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias.
20	32	Instrumentos Financieros: Presentación.
21	33	Ganancias por acción.
22	34	Información Financiera Intermedia.
23	36	Deterioro del valor de los Activos.
24	37	Provisiones, Pasivos contingentes y Activos contingentes.
25	38	Activos Intangibles.
26	39	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición.
27	40	Propiedades de Inversión.
28	41	Agricultura.

Las Interpretaciones – SIC (7)

N. Ordinal	N. de la SIC	Título
1	SIC 7	Introducción del Euro.
2	SIC 10	Ayudas Gubernamentales - Sin relación específica con actividades de operación.
3	SIC 15	Arrendamientos Operativos – Incentivos.

N. Ordinal	N. de la SIC	Título
4	SIC 25	Impuestos a las Ganancias – Cambios en la Situación Fiscal de una Entidad o de sus Accionistas.
5	SIC 29	Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar.
6	SIC 31	Ingresos - Permutas de Servicios de Publicidad.
7	SIC 32	Activos Intangibles – Costos de Sitios Web.

Las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIFs (IFRS International Financial Reporting Standards) (13)

N. Ordinal	N. de la NIIF	Título
1	1	Adopción por primera vez de las NIIF'S.
2	2	Pagos basados en acciones.
3	3	Combinaciones de Negocios.
4	4	Contratos de Seguro.
5	5	Activos No Corrientes mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas.
6	6	Exploración y Evaluación de Recursos Minerales.
7	7	Instrumentos Financieros: Información a Revelar.
8	8	Segmentos de Operación.
9	9	Instrumentos Financieros.
10	10	Estados Financieros Consolidados.
11	11	Acuerdos conjuntos.
12	12	Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades.
13	13	Medición del Valor Razonable.

Las Interpretaciones – CINIIF (16)

N. Ordinal	N. de la CINIIF	Título
1	CINIIF 1	Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares.
2	CINIIF 2	Aportaciones de Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares.
3	CINIIF 4	Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento.
4	CINIIF 5	Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental.
5	CINIIF 6	Obligaciones surgidas de la Participación en Mercados Específicos – Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos.
6	CINIIF 7	Aplicación del Procedimiento de Re expresión según la NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias.
7	CINIIF 10	Información Financiera Intermedia y Deterioro del Valor.
8	CINIIF 12	Acuerdos de Concesión de Servicios.
9	CINIIF 13	Programas de Fidelización de Clientes.
10	CINIIF 14	NIC 19 – El Límite de un Activo por Beneficios Definidos, Obligación de Mantener un Nivel Mínimo de Financiación y su Interacción.
11	CINIIF 15	Acuerdos para la Construcción de Inmuebles.

N. Ordinal	N. de la CINIIF	Título
12	CINIIF 16	Coberturas de una Inversión Neta en un negocio en el Extranjero.
13	CINIIF 17	Distribuciones, a los Propietarios, de Activos Distintos al Efectivo.
14	CINIIF 18	Transferencias de Activos procedentes de Clientes.
15	CINIIF 19	Cancelación de Pasivos Financieros con Instrumentos de Patrimonio.
16	CINIIF 20	Costos de Desmante en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto.

1.1.1 Las NIIF en el mundo.

El proceso de globalización de la economía, y el camino hacia la armonización mundial en materia contable hace necesario la comprensión de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o IFRS, que son considerados un conjunto único de normas de alta calidad para la ejecución de la profesión contable.

La importancia de la adopción de normas globales en lugar de normas locales, radica principalmente en la transparencia de la información y la comparabilidad que proporcionan los estados financieros con ellas elaboradas, ayudando de esta manera a la inversión, eficiencia de mercado y demás decisiones económicas por parte de los usuarios de los estados financieros.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o IFRS son de gran valía y se están convirtiendo en las normas mundiales por excelencia tanto es así que la Unión Europea armoniza la información financiera de las empresas que cotizan en bolsa con el fin de garantizar la protección de los inversores en el año 2002 mediante el Reglamento 1606/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, cuyo objetivo es mantener la confianza de los mercados financieros y facilitar la negociación transfronteriza e internacional de valores.

En algunos países de África, América Latina y Asia la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o IFRS fueron mandatorios, mientras que en varios países como Australia, Nueva Zelanda, Filipinas han adoptado sus normas de contabilidad internas a los principios NIIF.

“El IASB trabaja en estrecha cooperación con las partes interesadas de todo el mundo, incluidos los inversores, emisores de estándares nacionales, reguladores, auditores, académicos, y otros que tienen interés en el desarrollo de estándares globales de alta calidad.

El progreso hacia esta meta ha sido constante. Todas las principales economías han establecido plazos para converger con las NIIF o de adoptar en un futuro próximo. Los esfuerzos de convergencia internacional de la organización son también apoyados por el Grupo de los 20 líderes (del G-20) que, en su reunión de septiembre 2009 en Pittsburgh, EE.UU., exhorta a los organismos internacionales de contabilidad a que redoblen sus esfuerzos para lograr este objetivo en el contexto de su independencia establecimiento de normas de proceso.

En particular, pidió a la IASB y el FASB EE.UU. para completar su proyecto de convergencia de junio de 2011.

País	Condición Jurídica y Social de las sociedades cotizadas como de abril de 2010
Argentina	Requerido para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero 2011
Australia	Necesario para todas las entidades del sector privado de información y como base para la información del sector público desde 2005
Brasil	Requerido para los estados financieros consolidados de los bancos y las sociedades cotizadas a partir del 31 diciembre de 2010 y para la compañía de las cuentas individuales de forma progresiva desde enero de 2008
Canadá	Requerido desde el 1 de enero de 2011 para todas las entidades enumeradas y permitió a las entidades del sector privado, incluyendo organizaciones sin fines de lucro
China	Sustancialmente convergentes normas nacionales
La Unión Europea	Todos los Estados miembros de la UE están obligados a utilizar las NIIF adoptadas por la UE para la lista desde 2005
Francia	Determinada a través de la UE la adopción y proceso de implementación desde el año 2005
Alemania	Determinada a través de la UE la adopción y proceso de implementación desde el año 2005
La India	La India está convergiendo con las NIIF en una fecha por confirmar.
Indonesia	proceso de convergencia en curso, una decisión sobre una fecha para el pleno cumplimiento con las NIIF se espera que se hizo en el 2012
Italia	Determinada a través de la UE la adopción y proceso de implementación desde el año 2005
Japón	Permitido a partir de 2010 por una serie de empresas internacionales; la decisión sobre la adopción obligatoria para el año 2016 se espera alrededor de 2012
México	Requiere a partir de 2012
República de Corea	Requiere a partir de 2011
Rusia	Necesarios para las instituciones bancarias y algunos emisores de otros títulos permitidos para otras empresas
Arabia Saudita	No se permite a las sociedades cotizadas
Sudáfrica	Requerido para las entidades que figuran desde el año 2005
Turquía	Requerido para las entidades que figuran desde el año 2008
Reino Unido	Determinada a través de la UE la adopción y proceso de implementación desde el año 2005
De los Estados Unidos	Tomado en cuenta emisores extranjeros en EE.UU desde 2007; la fecha límite para la convergencia sustancial con las NIIF es 2011 y decisión sobre la posible adopción para empresas estadounidenses esperadas en 2011

Fuente: IFRS

NOTA: La lista se refiere a la lista única. La tabla no es una evaluación fidedigna de la utilización de las NIIF en los países. En la mayoría de los casos, la información ha sido proporcionada por las autoridades nacionales competentes o se basa en la información esté disponible al público. Para obtener información definitiva sobre el uso de las NIIF en cualquier país o países en contacto con la autoridad nacional competente o las autoridades directamente.”²

En cuanto a Latinoamérica, se ha retrasado el proceso de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o IFRS debido a diversos factores como son: la complejidad técnica implícita en materia contable, el desconocimiento de criterios técnicos y las implicaciones que trae consigo la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o IFRS por parte de los profesionales contables de esta región, e inclusive la resistencia al cambio.

Sin embargo, es de notar que la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o IFRS para Latinoamérica constituye un avance en el desarrollo de las ciencias contables además hace que la información financiera de las empresas latinoamericanas sean vistas a nivel internacional con información más transparente, comparable y confiable para el análisis de potenciales inversores pertenecientes a diversas latitudes, los mismos que mantienen cierta desconfianza luego de la crisis financiera de hace 5 años, muchas compañías que operan en Sudamérica, por exigencias de sus matrices o socios en el exterior ya adoptaron, o están adoptando estas nuevas normas internacionales de la contabilidad.

²<http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Use+around+the+world.htm>

1.1.2 Las NIIF en el Ecuador.

A fin de tener una idea general de lo que marca un antes y un después en el Ecuador en materia contable, incluyo textualmente un artículo relacionado con las Normas Ecuatorianas de Contabilidad conocidas como las NEC.

Luego de un esfuerzo conjunto desplegado por el Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador (IICE) y su Comité de Pronunciamientos conformado por representantes de Firmas Auditoras Internacionales y Organismos de Control, el 8 de julio de 1.999 la Federación Nacional de Contadores del Ecuador, resolvió emitir el Marco conceptual y primer grupo de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad – NEC, No. 1 a la No.15, mediante la adopción y adaptación de las NIC – Normas Internacionales de Contabilidad. Las NEC emitidas estaban conformadas por las normas básicas y de prioritaria aplicación para la preparación y presentación de estados financieros de las entidades del sector privado y mixto sujetas al control y supervisión de los diversos organismos de control societario, bancario y tributario.

Estas Normas fueron ratificadas por tales organismos de control: Superintendencia de Bancos y Seguros, Superintendencia de Compañías y Servicio de Rentas Internas, mediante Resoluciones individuales emitidas en agosto 12, 25 y 27 de 1999, en su orden respectivamente, publicadas en el R.O. 270 del 6 de septiembre de 1999.

Posteriormente, debido a la lamentable hiperinflación y devaluación sufrida por nuestro país entre los años 1998/1999, fueron desarrolladas, adaptadas y emitidas, igualmente en base a las NIC, las NEC 16 “Corrección Monetaria Integral de Estados Financieros” y NEC 17 “Conversión de Estados Financieros para el Esquema de Dolarización”, puestas en vigencia para estados financieros de periodos que empezaban en enero 1 del 2000, esta última oficializada mediante Res. Interinstitucional No. SB - SC – SRI – 01 del 31 de marzo del 2000, publicada en el RO. No. 57 del 13 de abril del 2000.

Finalmente, durante el año 2001 el Comité de Pronunciamientos del IICE elaboró un tercer grupo de Normas, conformadas por las NEC No. 18 a la No. 27, las cuales luego de una larga demora fueron publicadas en la Edición Especial No. 4 del RO. de 18 de septiembre del 2002. Con esta ocasión, la

NEC 25 "Activos Intangibles" derogó la NEC 14 "Costos de Investigación y Desarrollo", y la NEC 26 "Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes" derogó las 2/3 partes de la NEC 4 "Contingencias y Hechos ocurridos después de la fecha del balance"

Con el proceso de la dolarización decretada por el Gobierno de ese entonces, en enero 9 del 2000 fue específicamente utilizada la NEC 17 para convertir los estados financieros de Sucre a US Dólares de las empresas controladas por la Superintendencia de Compañías al 31 de marzo del 2000, y entidades bajo el control de Superintendencia de Bancos y Seguros al 30 de abril del 2000.

Como resultado de la recapitulación efectuada, hasta la fecha fueron emitidas solamente 27 NEC, de las cuales, practica y felizmente las No. 16 y 17 relacionadas con inflación y dolarización están fuera de uso; la No. 14 fue derogada y de la No. 4 sólo queda vigente 1/3 parte.

Desde esa fecha hasta la actualidad, la profesión contable del Ecuador mantiene normas desactualizadas e incompletas, debido a que el Comité Técnico del IICE que estuvo dirigido por Firmas auditoras internacionales hasta el 31 de diciembre del 2007, constantemente desde el año 2002 reportó falta de tiempo para lograr actualizar y emitir las demás NEC's, acorde con las modificaciones y vigencia de temas modernos y de negocios específicos contenidos en las nuevas NIC.³

La legislación tributaria ecuatoriana, por su parte establece en el artículo 39 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, en la disposición transitoria novena y en las Circulares NAC-DGECCGC11-00007, NAC-DGECCGC12-00009 suscrito por el Director General del Servicio de Rentas Internas el 29 de abril del 2011, 06 de junio de 2012 y publicado en Suplemento de Registro Oficial 442 del viernes 6 de mayo del 2011 y Registro Oficial 718 del 06 de junio de 2012 respectivamente, lo siguiente:

"Art. 39.- Principios generales.- 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

³<http://www.ccsuc.com.ec/files/Informe%20NIIF%20NIC%20vs.%20NEC.pdf>

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.”

“Disposiciones transitorias

Novena.- Para efectos de ajuste en la conciliación tributaria, con referencia a la aplicación de lo dispuesto en el tercer inciso del artículo 39 de este Reglamento y en todo aquello no previsto en la normativa tributaria, se aplicarán las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) y Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) en los aspectos no contemplados por las primeras, hasta tanto se realicen las reformas normativas pertinentes.”

Es decir esta norma clasifica de alguna manera a los entes económicos y señala los parámetros a los cuales se deberá sujetar la contabilidad (de ser el caso), de la siguiente manera:

Personas Naturales no Obligadas a llevar contabilidad	Registro de Ingresos y Gastos
Trabajadores Autónomos	Registro de Ingresos y Gastos
Sociedades controladas por la Superintendencia de Compañías	Las que determine el organismo de control: <i>Normas Internacionales de Información Financiera NIIF's</i>
Personas Naturales Obligadas a llevar contabilidad	Normas Ecuatorianas de Contabilidad y Normas Internacionales de Contabilidad
Sucesiones Indivisas	Normas Ecuatorianas de Contabilidad y Normas Internacionales de Contabilidad

Figura 2. Clasificación de entes económicos en el Ecuador

Fuente: Art. 39 Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno

Elaborado por: Autor

De esta manera la aplicación de la NIC 12 impuesto a las ganancias sería aplicable, a mi criterio, no sólo a las Sociedades controladas por la Superintendencia de Compañías, sino a las Personas Naturales Obligadas a llevar contabilidad y sucesiones indivisas. Al no existir Norma Ecuatoriana de Contabilidad que se refiera al impuesto a las ganancias, toma vigencia la NIC 12 Impuesto a las Ganancias.

“Circular NAC-DGERCGC11-00143

Para la declaración del Impuesto a la Renta, las sociedades, personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, deberán consignar en el formulario definido para el efecto,

en la sección destinada al Estado de Situación y Estado de Resultados, los valores que resulten de sus registros contables, de conformidad con el marco normativo contable que se encuentren obligados a aplicar.

La conciliación tributaria deberá regirse por el ordenamiento jurídico tributario aplicable para el efecto. De la misma manera, se recuerda a los contribuyentes que para efectos de la aplicación de lo dispuesto en el literal b) del numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, las sociedades, personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, deberán considerar los valores que se encuentren registrados en su contabilidad conforme el marco normativo contable que se encuentren obligados a aplicar.”

“Circular NAC-DGECCGC12-00009

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia con las disposiciones del reglamento para su aplicación, la deducción de los gastos efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana gravados con impuesto a la renta, y no exentos, deberá ser considerada por los sujetos pasivos, por cada ejercicio fiscal, en atención a la naturaleza anual de este tributo.

La aplicación de la deducibilidad de costos y gastos para efectos de la determinación de la base imponible sujeta al impuesto a la renta, se rige por las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento de aplicación, y en ninguno de estos cuerpos normativos se encuentra prevista la aplicación de una figura de “reverso de gastos no deducibles”, para dichos efectos.

En consecuencia, aquellos gastos que fueron considerados por los sujetos pasivos como no deducibles para efectos de la declaración del impuesto a la renta en un determinado ejercicio fiscal, no podrán ser considerados como deducibles en ejercicios fiscales futuros, por cuanto dicha circunstancia no está prevista en la normativa tributaria vigente, y el ejercicio impositivo de este tributo es anual, comprendido desde el 1o. de enero al 31 de diciembre de cada año.”

En el año 2006, tras un profundo análisis del entorno económico del país, la competitividad, y la imperiosa necesidad de actualizar las normas de contabilidad vigentes en el Ecuador, a fin de que éstas armonicen con principios, políticas, procedimientos y normas universales el Comité Técnico del Instituto de Investigaciones Contables del

Ecuador recomienda a la Superintendencia de Compañías adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF emitidas por el IASB y por ende dejar sin efecto o sustituir las Normas Ecuatorianas de Contabilidad NEC.

Hago énfasis, en que la recomendación emitida por el Comité Técnico fue el de adoptar no el de adaptar las Normas Internacionales de Información Financiera en el Ecuador, debido a que si el objetivo es armonizar las normas de contabilidad a estándares internacionales la adaptación no es el camino a seguir debido a que esto significaría que se tome algo que ya está desarrollado y se lo agregue o disgregue generando una nueva norma que carecerá de aceptación a nivel mundial.

Es así que mediante Registro Oficial No. 348 publicado el 4 de septiembre del 2006, la Superintendencia de Compañías emite la Resolución No. 06.Q.ICI-004 (**Anexo 1**) en la cual se resuelve adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o IFRS y que sean de aplicación obligatoria por parte de las entidades sujetas al control y vigilancia de esta entidad, para el registro, preparación y presentación de estados financieros a partir de 1 de enero del 2009.

Con posterioridad mediante Resolución No. ADM – 08199 de la Superintendencia de Compañías, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 378 del 10 de julio del 2008, (**Anexo 2**) se ratifica la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o IFRS y a la vez comunica de esta resolución al Ministerio de Coordinación de la Política Económica, Ministerio de Finanzas, Servicio de Rentas Internas, Superintendencia de Bancos y demás instituciones públicas y privadas.

Tras la crisis financiera global, el Gobierno ecuatoriano estimó de manera acertada que era necesario prorrogar la vigencia de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o IFRS para que los empresarios pudieran enfrentar los efectos de la crisis, de esta manera y bajo esa concepción se emite la Resolución No.08.G.DSC.010 de la Superintendencia de Compañías

publicada en Registro Oficial No. 498 del 31 de diciembre del 2008, (**Anexo 3**) en la cual se establece un cronograma de aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que se pudiera reflejar de la siguiente manera:

Años	Fechas	Sociedades
2010	<i>Enero</i>	<i>Auditoras Externas y Compañías Reguladas por la Ley de Mercado de Valores.</i>
	<i>Transición 2009</i>	
2011	<i>Enero</i>	<i>Compañías que al 31 de diciembre del 2007 hayan superado los \$4 millones de dólares en ACTIVOS, Holding o tenedoras de acciones, Sector Público, Empresas de Economía Mixta, Sucursales de compañías extranjeras.</i>
	<i>Transición 2010</i>	
2012	<i>Enero</i>	<i>Las demás compañías.</i>
	<i>Transición 2011</i>	

Figura 3. Cronograma para implementación NIIF's en Ecuador

Fuente: Superintendencia de Compañías Ecuador

Elaborado por: Autor

Sin embargo, la Resolución indica que si cualquier compañía desea adoptar anticipadamente la aplicación de las NIIF bastará con notificar de este hecho a la Superintendencia de Compañías. Parte importante en el proceso de transición, es el de realizar obligatoriamente un cronograma de implementación hasta el mes de marzo del año correspondiente a la transición, el cuál debe ser aprobado por la Junta de Accionistas, Junta General de Socios, o el organismo que estatutariamente esté facultado para el efecto y deberá contener al menos:

- Un plan de capacitación
- El respectivo plan de implementación.
- La fecha del diagnóstico de los principales impactos en la empresa.

Adicionalmente las compañías elaborarán:

- Conciliaciones del patrimonio neto reportado bajo NEC al patrimonio bajo NIIF, al 1 de enero y al 31 de diciembre de los períodos de transición y deberá ser aprobado por el directorio o por el organismo que estatutariamente esté facultado para el efecto.
- Conciliaciones del estado de resultados del 2009, 2010 y 2011, según el caso, bajo NEC al estado de resultados bajo NIIF; y,
- Explicar cualquier ajuste material si lo hubiere al estado de flujos efectivo del 2009, 2010 y 2011, según el caso, previamente presentado bajo NEC; Estos ajustes deberán contabilizarse el 1 de enero del siguiente período.

De esta manera el Ecuador ingresa a la Globalización de la información financiera, incluyendo las dificultades y problemas que devengan por la falta de comprensión de la influencia que tienen las (NIIF) o IFRS en los estados financieros, el alto costo que implica la conversión y adopción de las (NIIF) o IFRS , la falta de capacitación de los profesionales contables y financieros debido a un total abandono por parte del Gobierno para generar planes de capacitación estatales en esta materia, dejando en manos privadas y de firmas transnacionales de auditoría este importante y trascendental suceso.

Dentro de lo positivo que traerá consigo la adopción de las (NIIF) o IFRS, será que los inversionistas y el Estado contarán con información transparente, comparable y detallada lo que conlleva a posibles mejores oportunidades de inversiones, mayor acceso al capital, y obtención de recursos internacionales.

Creo conveniente incluir en el presente capítulo un resumen cronológico de las disposiciones emitidas por los organismos de control del Ecuador referentes al tema NIIF hasta fines de octubre de 2012.

RESUMEN CRONOLÓGICO DE DISPOSICIONES PARA LAS NIIF EN ECUADOR

ORGANISMO	DOCUMENTO	DISPOSICIÓN
INTERINSTITUCIONAL	Resolución 99.1.3.3.007	INTERINSTITUCIONAL NEC 1-15 (Comité Técnico conformado por Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador, Federación Nacional de contadores, SB, SRI y SC). RO 270 06/09/1999
SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS	Resolución 02.Q.ICO.002	NEC 18-27. S.R.O. 18/09/2002
GOBIERNO NACIONAL	MARZO.2000	DECRETO EJECUTIVO NEC 17 (Cambio moneda sucres a dólares USA)
SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS	SC.ICI.04 Y 03 21/08/2006	SC dispuso adopción de NIIF y NIAA a partir del 01-01-2009 RO 348 DE 04-09-2006
SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS	ADM 8199 03/07/2008	SC ratifica adopción de NIIF y NIAA a partir del 01-01-2009. SUPLEMENTO RO 378 DE 10-07-2008.
ASAMBLEA CONSTITUYENTE	MAYO.2008	RLRTI Art. 36 Contabilidad se rige x NEC, y NIC en lo no contemplado por las NEC.
SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS	08.G.DSC.010 20/11/2008	SC estableció cronograma de aplicación de NIIF. RO 498 DE 31-12-2008.
ASAMBLEA NACIONAL	JUNIO.2010	RLRTI Art. 39 Sociedades se rigen por normas contables emitidas por su organismo de control (SC ó SB) y en lo tributarios por LRTI y RLRTI.
SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS	SC-INPA-UA-G-10-005 05/11/2010	SC. Acogió clasificación de PYMES de acuerdo con normativa de Comunidad Andina (Resolución 1260). RO 335 DE 07-12-2010
SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS	SC.Q.ICI.CPAIFRS.11.01 12/01/2011	SC determina qué compañías califican para aplicar NIIF para PYMES (derogada).
SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS	SC.DRS.G.02 18/02/2011	SC expide reglamento sobre información a remitir por parte de sus controladas. RO 400 DE 10-03-2011 (derogada).
SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS	SC.G.ICI.CPAIFRS.11.03 15/03/2011	SC expide reglamento sobre el destino de cuentas patrimoniales, reconocimiento del deterioro, y designación e informe de peritos (derogada).
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS	ABRIL.2011	SRI expide circular sobre normas contables y tributarias a aplicar en los estados financieros.

ORGANISMO	DOCUMENTO	DISPOSICIÓN
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS	MAYO.2011	SRI (CIAS. OBLIGADAS A PRESENTAR AUDITORIA EXTERNA): en anexos a Informe de Cumplimiento Tributario requiere información sobre implementación de NIIF.
SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS	SC.ICI.CPAIFRS.G.11.07 09/09/2011	SC. Deroga Res.11.03 (Reglamento destino saldos acreedores cuentas patrimoniales). RO 566 DE 28-10-2011.
SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS	SC.ICI.CPAIFRS.G.11.010 11/10/2011	SC Reglamento de aplicación de NIIF completas y NIIF para las PYMES. Deroga Res. 11.01. RO 566 DE 28-10-2011.
SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS	SC.ICI.CPAIFRS.G.11.015 30/12/2011	SC faculta a las entidades que aplican NIIF para PYMES utilizar el valor del avalúo catastral de los inmuebles como su valor razonable. RO 625 DE 24-01-2012.
SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS	SC.DRS.G.03 12/03/2012	SC expide reglamento sobre información a remitir por parte de sus controladas. RO 676 DE 04-04-2012.
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS	CIRCULAR NAC-DGECCGC12-009.- 24-05-2012	2. Reverso de gastos no deducibles no se encuentra prevista en la LRTI ni RLTRI.
		3. Los gastos declarados como no deducibles en un ejercicio fiscal, NO PODRÁN ser considerados como deducibles en ejercicios fiscales futuros. RO 718 DE 06-06-2012.
GOBIERNO NACIONAL	DECRETO EJECUTIVO 1180 30/05/2012	Se suprime la letra f), número 6, artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. RO 727 DE 19-06-2012.

Figura 4. Resumen cronológico de disposiciones para las NIIF's en Ecuador

Fuente: Registros Oficiales del Ecuador

Elaborado por: Autor

2. CAPÍTULO No. 2

2.1 La Norma Internacional de Contabilidad NIC N.12 “Impuesto a las Ganancias”.

2.1.1 Cronología

Para un mejor entendimiento de la normativa contable motivo del presente estudio, redactou una síntesis cronológica respecto el origen de la NIC-IAS N. 12:

En abril de 1978, el IASC emitió el denominado E13 “Contabilidad para los impuestos a los ingresos” que significaba una publicación de borradores de exposición.

En julio de 1979, se emitió la NIC-IAS 12 “Contabilidad para los impuestos a los ingresos” esta vez como una normativa final, diez años después a inicios de 1989, se emitió un borrador para discusión pública del denominado E33 “Contabilidad para los impuestos a los ingresos”, en el año 1994 la NIC-IAS 12 fue re formateada, para octubre del mismo año se modificó y se expuso como borrador para discusión pública E49 “Impuestos a los ingresos.”

En octubre de 1996, se expide la NIC-IAS 12 “Impuesto sobre las ganancias” derogando así la NIC-IAS 12 de 1994 (Contabilidad para los impuestos sobre los ingresos) y se fija como fecha efectiva de aplicación para el 1 de enero de 1998, sin embargo en octubre del 2000 se realizan unas revisiones limitadas a esta NIC, y se fija como fecha efectiva de la NIC-IAS 12 “Impuesto sobre las ganancias” para enero del 2001.

En diciembre de 2010, el IASB modificó la NIC 12 para abordar una cuestión que surge cuando las entidades aplican el principio de medición en la NIC 12 a diferencias temporarias relacionadas con las propiedades de inversión que se miden a valor razonable. Esa modificación también incorporó algunas guías procedentes de una interpretación relacionada (SIC 21 Impuesto a las Ganancias – Recuperación de activos no depreciables revaluados).

Otras NIIF han realizado modificaciones de menor importancia en la NIC 12, estas incluyen la NIC 1 Presentación de Estados Financieros (revisada en diciembre de 2003 y septiembre de

2007), NIIF 3 Combinaciones de negocios (emitida en marzo de 2004) y NIIF 9 Instrumentos Financieros (emitida en noviembre de 2009 y octubre de 2010)

Dentro de su competencia el IASC emite en julio del año 2000 las interpretaciones a la NIC denominadas SIC 21 y SIC 25 que referían lo siguiente:

“SIC 21 se refiere a los casos en los cuales un activo no-depreciable (compra de tierras) se lleva como revaluación según la NIC 16. Ninguna parte del valor en libros de tales activos se considera que se va a recuperar mediante su uso. Por consiguiente, la SIC 21 concluye que el pasivo o el activo tributario diferido que surge de la revaluación tiene que ser medido con base en las consecuencias tributarias que seguirían a la venta del activo más que mediante el uso. En algunas jurisdicciones, esto resultará en el uso de una tarifa tributaria a las ganancias de capital más que de la tasa aplicable a las ganancias corporativas.

El cambio en la condición tributaria de la empresa o de sus accionistas no da origen a un incremento o a una disminución en las cantidades antes-de-impuestos reconocidas directamente en patrimonio. Por consiguiente, la SIC 25 concluye que las consecuencias tributarias actual y diferida del cambio en la condición tributaria deben ser incluidas en la utilidad o pérdida neta del período. Sin embargo, cuando la transacción o el evento resultan en un crédito directo o en un cargo en el patrimonio, por ejemplo la revaluación de propiedad, planta o equipo según la NIC 16, la consecuencia tributariadiferida todavía debe ser reconocida directamente en patrimonio.

La NIC 12 original exigía a las entidades que contabilizasen los impuestos diferidos utilizando el método del diferimiento o el método del pasivo, conocido también como método del pasivo basado en el estado de resultados. La NIC 12 (revisada) prohíbe el método del diferimiento y exige la aplicación de otra variante del método del pasivo, al que se conoce con el nombre de método del pasivo basado en el balance.

El método del pasivo que se basa en el estado de resultados, se centra en las diferencias temporales de ingresos y gastos, mientras que el basado en el balance contempla las diferencias temporarias surgidas de los activos así como de los pasivos.

Las diferencias temporales en el estado de resultados son diferencias entre la ganancia fiscal y la contable, que se originan en un periodo y revierten en otro u otros posteriores. Las diferencias

temporarias en el balance son las que existen entre la base fiscal de un activo o pasivo, y su importe en libros dentro del balance.”⁴

HLB Consultores Morán Cedillo en octubre del 2008, publica el siguiente artículo:

“NIC 12 Impuesto a la Renta (diferido), la NIC más desconocida y polémica

Antecedentes; no existe NEC relacionada con esta NIC; no obstante, en noviembre del 2002 el Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador IICE, concluyó el borrador de la NEC 28, la cual pasó al ex Comité de Pronunciamientos y junto a otras normas quedaron rezagadas, sin impulsarse su aprobación ni publicación.

La actual NIC 12 fue emitida en octubre del año 1996 y sustituyó a la emitida en julio de 1979 “Contabilización del Impuesto a las Ganancias” (...)

Cambio fundamental; la anterior NIC 12 exigía contabilizar los impuestos diferidos utilizando el método del diferimiento, denominado método del pasivo basado en el estado de resultados, centrado en las diferencias temporales de ingresos y gastos.

La actual NIC12 prohíbe dicho método, reemplazándolo por otra variante del método del pasivo denominado método del pasivo basado en el balance, centrado en las diferencias temporarias surgidas de los activos y pasivos.”⁵

2.1.2 Importancia

Partiendo de la premisa que las NIIF y las NIIF para las Pymes tienen un objeto privado y micro económico, mientras que la normativa tributaria tiene un objeto público y por esencia macroeconómico, es poco probable que en un Estado la información financiera coincida en su totalidad con la legislación tributaria para fines impositivos específicamente para el impuesto a las ganancias o conocido en Ecuador como Impuesto a la Renta, debido a que existe distinta consideración contable y fiscal o tributaria de un mismo hecho económico, de ahí surge la importancia de esta norma (NIC-IAS N.12), debido a que esta normativa nos permite establecer una

⁴IFRS, *Normas Internacionales de Información Financiera*, London, Foundation Publications Department, 2012, p. A1365

⁵ HLB Consultores Morán Cedillo, “NIC 12 Impuesto a la Renta (diferido) la NIC más desconocida y polémica”, octubre 2008, http://www.hlbmoran.com/cifras_octubre_2008.pdf

relación entre ambas, frente a las diferencias que pueden existir al contabilizar las transacciones mercantiles en base a las NIIF y la normativa tributaria.

La NIC-IAS N.12 establece la metodología para encontrar las diferencias entre la ganancia basada en la aplicación de NIIF y la utilidad gravable o ganancia fiscal esto facilita y demuestra a la Administración Tributaria la aplicación de las NIIF y el cumplimiento en la determinación de los tributos nacionales.

El principio base para la aplicación de la NIC-IASN.12 consiste en que los Estados Financieros reconozcan el gasto por Impuesto a la Renta en el mismo periodo en que se registran los ingresos y gastos; es decir, independientemente del monto que resulte por pagarle al fisco en ese mismo periodo por aplicación de normas tributarias.

2.1.3 Objetivo

El objetivo de la NIC-IAS N. 12 es establecer las normas contables para el tratamiento del Impuesto a la Renta (a las ganancias) persigue determinar el monto del gasto por Impuesto a la Renta (a las ganancias) del período y el monto que se difiere, como activo o como pasivo.

La aplicación de la NIC-IAS N. 12 genera el reconocimiento de impuestos diferidos, los mismos que son registrados en la contabilidad como activos o pasivos hasta su recuperación o liquidación con el Impuesto a la Renta (a las ganancias) de ejercicios futuros.

El tratamiento contable del Impuesto a la Renta no implica una menor o mayor recaudación por parte del organismo de Control Fiscal, es solamente reconocer contable y financieramente el efecto del Impuesto a la Renta (a las ganancias) en tiempo real de la transacción.

Al respecto la norma señala:

“El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable del impuesto sobre las ganancias. El principal problema al contabilizar el impuesto sobre las ganancias es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de:

- (a) la recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el estado de situación financiera de la entidad; y

(b) las transacciones y otros sucesos del ejercicio corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

Tras el reconocimiento, por parte de la entidad que informa, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los valores en libros que figuran en las correspondientes partidas. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la presente Norma exige que la empresa reconozca un pasivo (o activo) por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy limitadas.

Esta Norma exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del período se registran también en los resultados. Para las transacciones y otros sucesos reconocidos fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio). De forma similar, el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos y pasivos en una combinación de negocios afectará al importe de la plusvalía que surge en esa combinación de negocios o al importe reconocido de una compra en condiciones muy ventajosas.

Esta Norma también aborda el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto a las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.”⁶

En resumen, el objetivo de la NIC-IAS N. 12 busca el establecimiento de las diferencias que pueden existir entre la base contable y la base tributaria para la determinación del Impuesto a la Renta, estas diferencias que pueden existir son tratadas de manera contable como activos o pasivos, los mismos que se liquidarán o cobrarán en el tiempo del devengamiento del impuesto, logrando así que se vuelvan cero.

⁶IFRS, *Normas Internacionales de Información Financiera*, London, Foundation Publications Department, 2012, p. A665

La normativa tributaria ecuatoriana a su vez, en el Artículo 46 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno establece la existencia de partidas conciliatorias que deben ser tomadas en cuenta para la determinación de la base imponible sobre la cual se aplicará la tarifa del Impuesto a la Renta las cuales se pueden segmentar en los siguientes grupos:

- ✓ Ingresos Gravables
- ✓ Ingresos Exentos
- ✓ Gastos deducibles
- ✓ Gastos no deducibles
- ✓ Deducciones
- ✓ Ajustes

Naturalmente la normativa tributaria difiere de la normativa contable – financiera, lo que genera diferencias que deben ser tratadas contablemente.

A continuación se detalla de una manera gráfica el objetivo de la NIC 12.

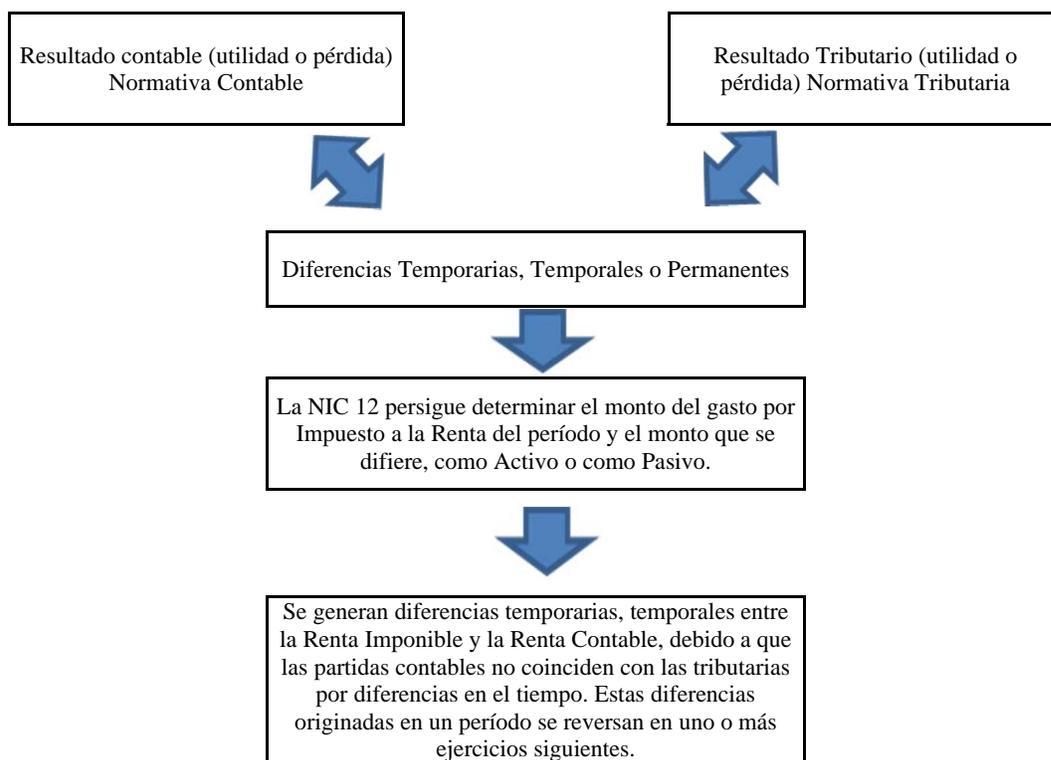


Figura 5. Objetivo de la NIC 12

Fuente: NIC 12

Elaborado por: Autor

2.1.4 Alcance

La NIC-IAS N. 12 Impuesto a las Ganancias, debe ser aplicada por todas las empresas sujetas al pago del Impuesto a la Renta.

El término Impuesto a las Ganancias incluye para nuestro estudio lo siguiente:

- ✓ Impuesto a la Renta (25%) durante el ejercicio fiscal 2010

Durante el ejercicio fiscal 2011, la tarifa impositiva será del 24%

Durante el ejercicio fiscal 2012, la tarifa impositiva será del 23%

A partir del ejercicio fiscal 2013, en adelante, la tarifa impositiva será del 22%, de acuerdo a la Disposición Transitoria Primera del Código de la Producción

La Norma no trata los métodos de contabilización de:

- ✓ Subsidios Gubernamentales (NIC N.20)

- ✓ Los créditos tributarios por inversiones, sin embargo, la norma si trata la contabilización de las diferencias temporarias que pueden derivarse de tales subvenciones o créditos tributarios.

Al respecto la Norma Internacional NIC 12 Impuesto a las Ganancias, indica lo siguiente:

- 1 **“Esta Norma se aplicará en la contabilización del impuesto a las ganancias.**
- 2 Para los propósitos de esta Norma, el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. El impuesto a las ganancias incluye también otros tributos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una entidad subsidiaria, asociada o acuerdo conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la entidad que informa.
- 3 [Eliminado].
- 4 Esta Norma no aborda los métodos de contabilización de las subvenciones del gobierno (véase la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*), ni de los créditos fiscales por inversiones. Sin embargo, la Norma se ocupa de la contabilización de las diferencias temporarias que pueden derivarse de tales subvenciones o deducciones fiscales.”⁷

2.1.5 Definiciones

Es importante para la comprensión de la NIC-IAS N.12 Impuesto a las Ganancias, conocer los términos o expresiones que en la Norma se utilizan y que tienen un significado específico ya establecido. A estos términos o expresiones la Norma Internacional de Contabilidad N. 12 le dedica los párrafos 5, 6, 7 y 8 con el título de “Definiciones” de la siguiente manera:

“5. Los siguientes términos se usan en la presente Norma con el significado que a continuación se especifica:

Ganancia (pérdida) contablees la ganancia neta o la pérdida neta del ejercicio antes de deducir el gasto por el impuesto sobre las ganancias.

⁷IFRS, *Normas Internacionales de Información Financiera*, LondonFoundationPublicationsDepartament, 2012, p. A665-A666

Ganancia (pérdida) fiscal es la ganancia (pérdida) de un periodo, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar (recuperar).

Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias es el importe total que, por este concepto, se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del periodo, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido.

Impuesto corriente es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias relativa a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo.

Pasivos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

Activos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionadas con:

- (a) las diferencias temporarias deducibles;
- (b) la compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y
- (c) la compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores.

Las diferencias temporarias son las que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Las diferencias temporarias pueden ser:

- (a) **diferencias temporarias imponibles**, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; o
- (b) **diferencias temporarias deducibles**, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

La **base fiscal** de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.

6. El gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias comprende tanto la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente como la correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

Base fiscal

7. La base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.

8. La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros. En el caso de ingresos de actividades ordinarias que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en ejercicios futuros.”⁸

La diferencia que existe entre la normativa contable y la normativa tributaria o fiscal, hace que los resultados contables difieran de los resultados para fines impositivos de un período, esto conlleva al reconocimiento de dos tipos de diferencias que son:

- ✓ Permanentes.
- ✓ Temporales y Temporarias.

2.1.6 Método del Pasivo Basado en Resultados (MPBR)

La anterior NIC 12 exigía contabilizar los impuestos diferidos utilizando el método del diferimiento denominado *método del pasivo basado en el estado de resultados (MPBR)*, este método se centra en las *diferencias temporales*⁹ de ingresos y gastos, considera las diferencias entre ingresos, costos y gastos contables y fiscales; las diferencias pueden ser temporales o permanentes (Estado de Resultados).

⁸IFRS, *Normas Internacionales de Información Financiera*, London, Foundation Publications Department, 2012, p. A666-A668

⁹Las diferencias temporales son partidas derivadas de eventos que se registran contablemente en un período pero que de acuerdo con requisitos fiscales, para determinar la renta líquida gravable se deben tener en cuenta en otro período. www.gerencie.com/impuesto-de-renta-diferido.html

A continuación un gráfico explicativo:

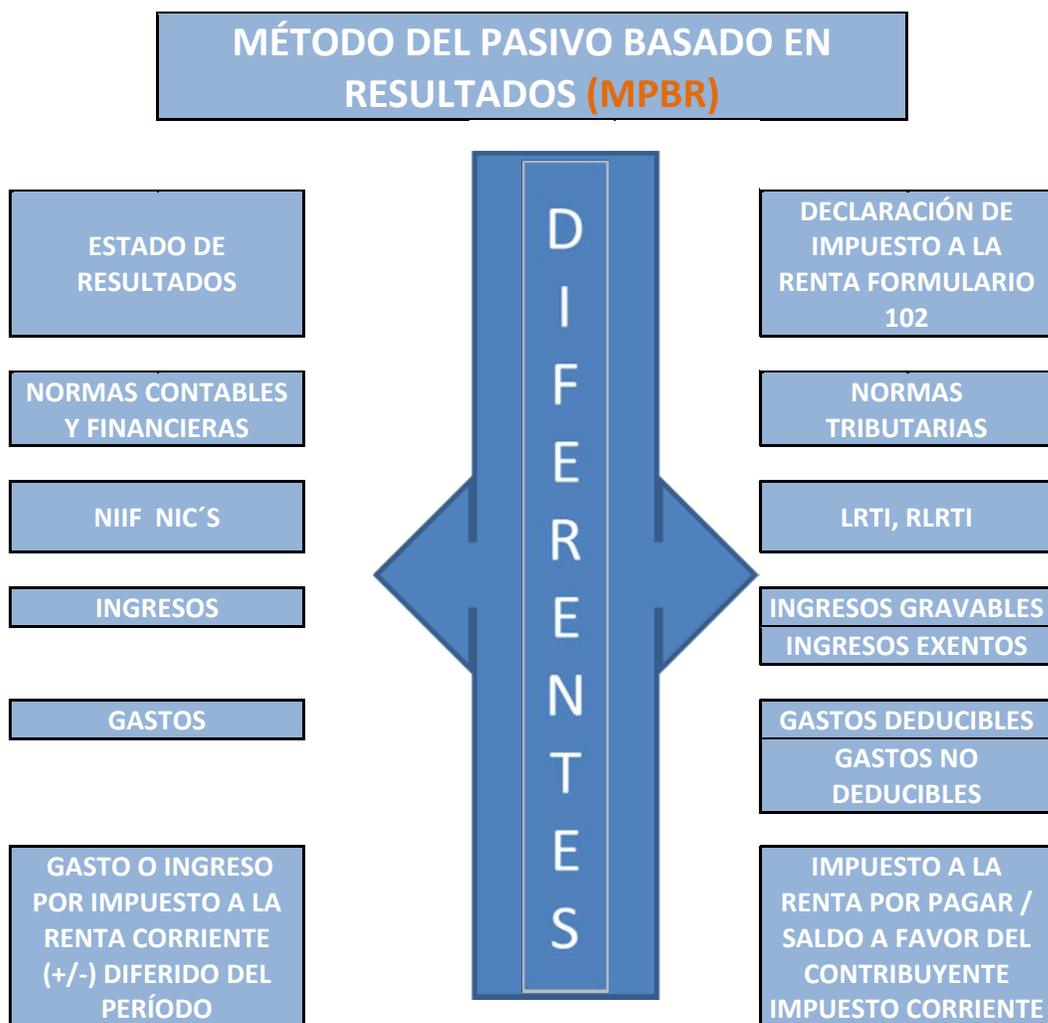


Figura 6. Método del Pasivo Basado en Resultados

Fuente: NIC 12

Elaborado por: Autor

2.1.6.1 Diferencias Permanentes

Las diferencias permanentes son las que derivan de discrepancias entre los criterios contables y los fiscales; que permanecen como tales no obstante el paso del tiempo. También son conocidas como "diferencias definitivas", estas partidas afectan a la utilidad contable, ya sea como ingreso o como gasto pero no afectan a la renta líquida gravable o fiscal. Las diferencias permanentes nunca generan impuestos diferidos debido a su naturaleza de no compensables o

irreversibles, por lo tanto estas diferencias deben ser reconocidas en el período correspondiente y en consecuencia afectando al impuesto corriente.

Si un gasto contable no es deducible fiscalmente (Gastos no Deducibles) genera una diferencia permanente positiva, puesto que aumenta el resultado, por el contrario si un ingreso contable no es un ingreso fiscal gravado (Ingreso Exento) genera una diferencia permanente negativa.

Dentro de los ejemplos que podemos citar para una mejor comprensión tenemos:

Partidas que se registran contablemente y generan diferencias permanentes frente a la normativa tributaria.

Son aquellas que la norma contable exige su reconocimiento y registro, sin embargo la legislación tributaria la categoriza y la denomina ingreso exento o gasto no deducible.

- Ingresos Exentos
- Gastos incurridos para la generación de ingresos exentos
- Donaciones
- Gastos no deducibles locales o del exterior.
- Ajuste de precios de transferencia.

Partidas que se crean únicamente para fines tributarios, no se registran contablemente y generan diferencias permanentes.

Estas diferencias se generan y existen únicamente por la aplicación de la normativa tributaria y son taxativas, contablemente no se las reconoce ni registra. La legislación tributaria las denomina incentivos, deducciones especiales y beneficios tributarios, por ejemplo:

- Deducción por incremento neto de empleos.
- Deducción por pago a trabajadores con discapacidad.
- Deducciones por leyes especiales.

- Deducciones especiales derivadas del COPCI (Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversión)
- Amortización de pérdidas de años anteriores.

“Las diferencias permanentes son aquellas partidas que se computan en forma contable, pero no impositivamente, y viceversa. Si bien participan en la determinación de resultado contable de un ejercicio, están al margen de la determinación del impuesto por expresa disposición de la ley y, a la inversa, aquellas que por la misma causa inciden en la determinación de la base imponible pese a no tener reflejo en el cuadro de resultados.

En los impuestos que gravan activos o patrimonios, todas las diferencias son permanentes, ya que estos gravámenes no se calculan sobre flujos sino sobre situaciones que se presentan a fechas determinadas. En los impuestos que gravan variaciones patrimoniales (resultados, ingresos, ventas) pueden existir tanto diferencias permanentes como temporarias.

Las diferencias permanentes se originan en partidas que nunca van a producir un efecto de desigualdad entre el impuesto pagado y el cargo a resultados, ya que deben tener reconocimiento inmediato, actuando como ajustes definitivos del resultado contable, por no ser compensables (no existe la posibilidad de reversión) en el futuro.

Entonces, estas diferencias no generan impuestos diferidos (no implican diferimiento), sino que afectan exclusivamente al ejercicio en el que se producen, debiendo reconocerse en el mismo y no dan lugar a futuros importes gravables o deducibles.”¹⁰

“Las Diferencias Permanentes son aquellas diferencias entre la base contable y tributaria que nunca podrán ser superadas en el tiempo, es decir se refieren a ingresos y/o gastos que son considerados contablemente pero no tributariamente, o viceversa. En otras palabras, estas diferencias nunca podrán conciliarse en períodos tributarios futuros.

Las Diferencias Permanentes son gastos o ingresos contables que la legislación fiscal no permite imputar, es decir no permite que sea gasto o ingreso, con lo cual, hay que modificar el resultado contable, aumentándolo o disminuyéndolo. Si un gasto contable no es deducible fiscalmente genera

¹⁰ Rodríguez de Ramírez, María del Carmen “Contabilización del Impuesto a las Ganancias. Método del Impuesto diferido”, Buenos Aires, La Ley , 2003, p. 7

una diferencia permanente positiva, puesto que aumenta el resultado, por el contrario si un ingreso contable no es ingreso fiscal genera una diferencia permanente negativa.”¹¹

Se pudiera concluir que las diferencias permanentes son iguales tanto para el ámbito tributario como para el contable o financiero, de igual manera se puede confirmar que todos los ingresos exentos que se encuentran en la legislación tributaria ecuatoriana al igual que las deducciones especiales siempre serán Diferencias Permanentes o ajustes definitivos. Este tipo de diferencias NO intervienen en el Método del Pasivo Basado en Resultados (MPBR).

A continuación varios ejemplos de diferencias permanentes:

TRANSACCIONES	DENOMINACIÓN	
	TRIBUTARIA	CONTABLE/FINANCIERA
Multa por falta de presentación de Anexos al SRI	Gasto no deducible	Diferencia Permanente
Gastos efectuados sin haber realizado la retención en fuente	Gasto no deducible	Diferencia Permanente
Multa por exceso de velocidad	Gasto no deducible	Diferencia Permanente
Comisiones no aportadas al IESS	Gasto no deducible	Diferencia Permanente
Liquidaciones de personal sin actas de finiquito	Gasto no deducible	Diferencia Permanente
Costos y Gastos que no corresponden al período fiscal	Gasto no deducible	Diferencia Permanente
Gastos personales que no se relacionan con la actividad económica del contribuyente	Gasto no deducible	Diferencia Permanente
Importaciones justificadas parcialmente	Gasto no deducible	Diferencia Permanente
Diferencia en cálculo de materia gravada para aportación al IESS	Gasto no deducible	Diferencia Permanente
Diferencia de gasto de fondos de reserva entre libros, mayores y planillas de fondos de reserva.	Gasto no deducible	Diferencia Permanente
Venta ocasional de Acciones	Ingreso exento	Diferencia Permanente
Incremento neto de Empleo	Deducción especial	Diferencia Permanente
Costos y Gastos que no cumplen con los requisitos del RCVRDC	Gasto no deducible	Diferencia Permanente
Intereses en la parte que exceda de las tasas autorizadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, así como tampoco los intereses y costos financieros de los créditos externos no registrados en el Banco Central del Ecuador.	Gasto no deducible	Diferencia Permanente
Las cuotas o cánones por contratos de arrendamiento mercantil o Leasing cuando la transacción tenga lugar sobre bienes que hayan sido de propiedad del mismo sujeto pasivo, de partes relacionadas con él o de su cónyuge o parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad	Gasto no deducible	Diferencia Permanente
Los intereses pagados por créditos externos otorgados directa o indirectamente por partes relacionadas, cuyo monto total excede el 300% con respecto al patrimonio.	Gasto no deducible	Diferencia Permanente

¹¹ Mario Arturo Hansen-Holm, Ma. Teresa Hansen-Holm, Juan Carlos Hansen-Holm, Luis Chávez, NIIF Teoría y práctica, Quito, Distribuidora de Textos del Pacífico S.A., p.175

TRANSACCIONES	DENOMINACIÓN	
	TRIBUTARIA	CONTABLE/FINANCIERA
Gastos de viaje en los que excede el 3% del ingreso gravado del ejercicio.	Gasto no deducible	Diferencia Permanente
Deducción adicional de remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por pagos a discapacitados o a trabajadores que tengan cónyuge o hijos con discapacidad, dependientes suyos.	Deducción especial	Diferencia Permanente
Enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones	Ingreso exento	Diferencia Permanente
Los rendimientos por depósitos a plazo fijo pagados por las instituciones financieras nacionales a personas naturales y sociedades	Ingreso exento	Diferencia Permanente
Doble deducción por depreciación y amortización que correspondan a la adquisición de maquinarias, equipos y tecnologías destinadas a la implementación de mecanismos de producción más limpia, a mecanismos de generación de energía de fuente renovable (solar, eólica o similares) o a la reducción del impacto ambiental de la actividad productiva, y a la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero	Deducción especial	Diferencia Permanente

Figura 7. Diferencias Permanentes en la Legislación Tributaria

Fuente: Ley y Reglamento de Régimen de Tributario Interno

Elaborado por: Autor

2.1.6.2 Diferencias Temporales

Las diferencias entre la ganancia fiscal y la contable se denominan Temporales, y fueron usadas o intervenían en la aplicación del Método del Pasivo Basado en Resultados (MPBR), para la anterior NIC 12, explicado en párrafos anteriores.

“La diferencia temporal se genera en los casos en que el fisco nos permite dar un gasto que contablemente aún no se ha reflejado, es decir, la imagen fiel de la empresa no puede reflejar un gasto que aún no se ha devengado en el presente ejercicio pero hacienda nos permite aprovechar un gasto superior al contable. Evidentemente, esto nos provoca, que no nos coincidan los números a nivel fiscal y contable. La solución a este problema es poner una diferencia temporal negativa en el Impuesto sobre Sociedades. Es decir, restar a la base imponible del ejercicio el importe fiscal que está por encima del contable. No todo es tan bonito como parece, pues en el momento en que la contabilidad, por el principio de devengo deba reflejar un gasto que ya se ha deducido en sociedades llegará el problema. Pues la diferencia, pasará a ser en signo positivo y de ese modo se estarán revirtiendo las diferencias iniciales y regularizando el beneficio fiscal que nos había permitido

hacienda. Las diferencias temporales se dan por ejemplo por amortizaciones aceleradas, libres amortizaciones, provisiones u operaciones a plazo.”¹²

Como ejemplo de diferencias temporales podemos citar:

La compañía “comercial automotriz” ha realizado el gasto de investigación con afectación al estado de resultados por la totalidad del monto \$100.000,00, la normativa tributaria aplicable en el Ecuador indica en el Artículo 28 Numeral 7 literal b) del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno que estas amortizaciones se efectuarán en un período no menor de 5 años en porcentajes anuales iguales, a partir del primer año en que el contribuyente genere ingresos operacionales; una vez adoptado un sistema de amortización, el contribuyente sólo podrá cambiarlo con la autorización previa del respectivo Director Regional del Servicio de Rentas Internas

Tabla 1
COMPARATIVO DE TRATAMIENTO DE GASTOS DE INVESTIGACIÓN

Gastos de Investigación	NIIF	SRI	DIFERENCIAS
año 1	100,000.00	20,000.00	80,000.00
año 2	-	20,000.00	-20,000.00
año 3	-	20,000.00	-20,000.00
año 4	-	20,000.00	-20,000.00
año 5	-	20,000.00	-20,000.00
TOTALES	100,000.00	100,000.00	0.00

Fuente: Reglamento a la Ley de Régimen de Tributario Interno, NIC 38
Elaborado por: Autor

Con este ejemplo podemos notar que las diferencias temporales aplicables al (MPBR), con el recurrir del tiempo se vuelven **cero (0)**, es decir dejan de existir como diferencias.

Como conclusión se diría que el método del pasivo basado en el resultado, es el método tradicional que se ha venido utilizando en el Ecuador, mediante la conocida conciliación tributaria que se encuentra descrita en el capítulo VI del Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno

¹²AFIGE, Boletín Económico Financiero Ref.418679 (03/01/2008),<http://aulavirtual.afige.es/webafige/informacion-sobre-diferencias-temporales-y-permanentes>

“Art. 46.- Conciliación tributaria.- Para establecer la base imponible sobre la que se aplicará la tarifa del impuesto a la renta, las sociedades y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, procederán a realizar los ajustes pertinentes dentro de la conciliación tributaria y que fundamentalmente consistirán en que la utilidad o pérdida líquida del ejercicio será modificada con las siguientes operaciones:

1. Se restará la participación laboral en las utilidades de las empresas, que corresponda a los trabajadores de conformidad con lo previsto en el Código del Trabajo.

2. Se restará el valor total de ingresos exentos o no gravados;

3. Se sumarán los gastos no deducibles de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno y este Reglamento, tanto aquellos efectuados en el país como en el exterior.

4. Se sumará el ajuste a los gastos incurridos para la generación de ingresos exentos, en la proporción prevista en este Reglamento.

5. Se sumará también el porcentaje de participación laboral en las utilidades de las empresas atribuibles a los ingresos exentos; esto es, el 15% de tales ingresos.

6. Se restará la amortización de las pérdidas establecidas con la conciliación tributaria de años anteriores, de conformidad con lo previsto en la Ley de Régimen Tributario Interno y este Reglamento.

7. Se restará cualquier otra deducción establecida por ley a la que tenga derecho el contribuyente.

8. Se sumará, de haber lugar, el valor del ajuste practicado por la aplicación del principio de plena competencia conforme a la metodología de precios de transferencia, establecida en el presente Reglamento.

9. (Reformado por el Art. 8 del D.E. 732, R.O. 434, 26-IV-2011).- Se restará el incremento neto de empleos.- A efecto de lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno se considerarán los siguientes conceptos:

Empleados nuevos: Empleados contratados directamente que no hayan estado en relación de dependencia con el mismo empleador, con sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y

segundo de afinidad o con sus partes relacionadas, en los tres años anteriores y que hayan estado en relación de dependencia por seis meses consecutivos o más, dentro del respectivo ejercicio.

Incremento neto de empleos: Diferencia entre el número de empleados nuevos y el número de empleados que han salido de la empresa.

En ambos casos se refiere al período comprendido entre el primero de enero al 31 de diciembre del ejercicio fiscal anterior.

Valor promedio de remuneraciones y beneficios de ley.- Es igual a la sumatoria de las remuneraciones y beneficios de ley sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social pagados a los empleados nuevos, dividido para el número de empleados nuevos.

Gasto de nómina.- Remuneraciones y beneficios de ley percibidos por los trabajadores en un periodo dado.

Valor a deducir para el caso de empleos nuevos.- Es el resultado de multiplicar el incremento neto de empleos por el valor promedio de remuneraciones y beneficios de ley de los empleados que han sido contratados, siempre y cuando el valor total por concepto de gasto de nómina del ejercicio actual menos el valor del gasto de nómina del ejercicio anterior sea mayor que cero, producto del gasto de nómina por empleos nuevos; no se considerará para este cálculo los montos que correspondan a ajustes salariales de empleados que no sean nuevos. Este beneficio será aplicable únicamente por el primer ejercicio económico en que se produzcan.

Cuando se trate de nuevas inversiones en zonas económicamente deprimidas y de frontera, la deducción adicional se podrá considerar durante los primeros cinco periodos fiscales a partir del inicio de la nueva inversión y en cada periodo se calculará en base a los sueldos y salarios que durante ese periodo se haya pagado a los trabajadores residentes en dichas zonas, la deducción será la misma y por un período de cinco años.

Para efectos de la aplicación del inciso anterior, se consideraran trabajadores residentes en zonas deprimidas o de frontera, a aquellos que tengan su domicilio civil en dichas zonas, durante un periodo no menor a dos años anteriores a la iniciación de la nueva inversión.

10. Se restará el pago a trabajadores discapacitados o que tengan cónyuge o hijos con discapacidad.- El valor a deducir para el caso de pagos a trabajadores discapacitados o que tengan cónyuge o hijos

con discapacidad, corresponde al resultado de multiplicar el valor de las remuneraciones y beneficios sociales de estos trabajadores sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social por el 150%. Este beneficio será aplicable para el caso de trabajadores discapacitados existentes y nuevos, durante el tiempo que dure la relación laboral.

En el caso de trabajadores nuevos y que sean discapacitados o tengan cónyuge o hijos con discapacidad, el empleador podrá hacer uso únicamente del beneficio establecido en el párrafo precedente.

11. Los gastos personales en el caso de personas naturales.

El resultado que se obtenga luego de las operaciones mencionadas con anterioridad constituye la utilidad gravable.

Si la sociedad hubiere decidido reinvertir parte de estas utilidades, deberá señalar este hecho, en el respectivo formulario de la declaración para efectos de la aplicación de la correspondiente tarifa.

12. (Agregado por el Art. 9 del D.E. 732, R.O. 434, 26-IV-2011).- Para el caso de medianas empresas, se restará el 100% adicional de los gastos de capacitación. A efecto de lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno se considerarán los siguientes conceptos:

Capacitación técnica dirigida a investigación, desarrollo e innovación tecnológica, que mejore la productividad, dentro de los límites señalados en la Ley de Régimen Tributario Interno.

Gastos en la mejora de la productividad a través de las siguientes actividades: asistencia técnica en el desarrollo de productos, mediante estudios y análisis de mercado y competitividad; asistencia tecnológica a través de contrataciones de servicios profesionales para diseño de procesos, productos, adaptación e implementación de procesos, de diseño de empaques, de desarrollo de software especializado y otros servicios de desarrollo empresarial, dentro de los límites señalados en la Ley de Régimen Tributario Interno. Y otros servicios de desarrollo empresarial.

Gastos de viaje, estadía y promoción comercial para el acceso a los mercados internacionales, tales como ruedas de negocios, participaciones en ferias internacionales, entre otros costos y gastos de similar naturaleza, dentro de los límites señalados en la Ley de Régimen Tributario Interno.

Para la aplicación de las deducciones adicionales señaladas anteriormente, tales gastos deberán haber sido considerados como deducibles de conformidad con las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y este Reglamento.

13. (Agregado por el Art. 9 del D.E. 732, R.O. 434, 26-IV-2011).- Se restará el 100% adicional de la depreciación y amortización que correspondan a la adquisición de maquinarias, equipos y tecnologías, y otros gastos, destinados a la implementación de mecanismos de producción más limpia, a mecanismos de generación de energía de fuente renovable (solar, eólica o similares) o a la reducción del impacto ambiental de la actividad productiva, y a la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, siempre que tales adquisiciones no sean necesarias para cumplir con lo dispuesto por la autoridad ambiental competente para reducir el impacto de una obra o como requisito o condición para la expedición de la licencia ambiental, ficha o permiso correspondiente. En cualquier caso deberá existir una autorización por parte de la dicha autoridad.

En total, este gasto adicional no podrá superar el límite establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno, equivalente al 5% de los ingresos totales.

Este incentivo no constituye depreciación acelerada.

Para efectos de la aplicación de este numeral, se entenderá por "producción limpia " a la producción y uso de bienes y servicios que responden a las necesidades básicas y conducen a una calidad de vida mejor, a la vez que se minimiza el uso de recursos naturales, materiales tóxicos, emisiones y residuos contaminantes durante el ciclo de vida sin poner en riesgo las necesidades de las generaciones futuras.”

Para graficar mejor el tema se incluye el siguiente ejemplo:

La compañía “Equiss” se dedica a la comercialización de vehículos nuevos en el Ecuador, de los resultados obtenidos por el período 2012 ascienden a USD.234.000,00 como utilidad contable, existen gastos que no se encuentran sustentados en comprobantes de venta autorizados por USD. 5.000,00 se pagaron multas por presentación extemporánea de declaraciones tributarias por USD.2.500,00. Se generaron 02 nuevas plazas de trabajo que se mantienen por los seis meses cuyo sueldo promedio fue de USD. 500,00 incluye beneficios sociales cada uno.

El presente caso será desarrollado bajo el método del pasivo basado en el resultado

Tabla 2**EJERCICIO APLICANDO EL MÉTODO DEL PASIVO BASADO EN EL RESULTADO**

UTILIDAD CONTABLE	\$ 234,000.00
15% PARTICIPACIÓN TRABAJADORES	\$ 35,100.00
UTILIDAD NETA	\$ 198,900.00
<u>GASTOS NO DEDUCIBLES</u>	
Gastos sin comprobantes de venta	\$ 5,000.00
Multas Tributarias	\$ 2,500.00
<u>DEDUCCIONES ESPECIALES</u>	
Generación de nuevos empleos	\$ -6,000.00
Base Imponible	\$ 200,400.00
Tarifa I. R. 2012	23%
Impuesto a la Renta Corriente	\$ 46,092.00

Fuente: Reglamento a la Ley de Régimen de Tributario Interno.
Elaborado por: Autor

2.1.7 Método del Pasivo Basado en el Balance (MPBB)

“El impuesto sobre beneficios es un gasto del ejercicio, en cualquier caso, pero la diferencia fundamental consiste en captar las diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad en balance y no en la cuenta de resultados, ya que con el nuevo marco conceptual de la contabilidad el balance pasa a ser el documento principal de la información contable, donde se contienen todos los activos gestionados por los directivos de la empresa, así como su financiación. Si existen diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad, éstas se detectan primero en el balance y, posteriormente, afectarán a la cuenta de resultados del año actual o de los siguientes.

Con este nuevo enfoque, la parte de impuestos diferidos del impuesto sobre beneficios se calcula por diferencia entre los valores del balance a efectos contables y los que tendrían en un hipotético balance a efectos fiscales. A estas diferencias se les denominan **diferencias temporarias**, mientras que a las diferencias entre los valores fiscales y contables en la cuenta de resultados (diferencias entre ingresos y gastos contable y fiscales) se les denominaba *diferencias permanentes y temporales*”.¹³

El método del pasivo que se basa en la cuenta de resultados, se centra en las diferencias temporales de ingresos y gastos, mientras que el método del pasivo basado en el balance

¹³ Descuadrando, “Normalización Contable Internacional”,
<http://descuadrando.wikispaces.com/NIC+12+Impuesto+sobre+las+ganancias>

(MPBB), contempla también las diferencias temporarias surgidas de los activos (recuperar, derechos a favor) y de los pasivos exigibles (a liquidar, pagar).

“El método del pasivo basado en el balance que establece la NIC 12 se basa en lo que se han denominado diferencias temporarias y no en las diferencias temporales como es el caso del método del pasivo basado en el resultado que se sigue en la normativa española vigente. Las diferencias temporales son las que se producen cuando no coincide el respectivo momento en el que sus importes se imputan al beneficio contable y a la base imponible, por lo que estas diferencias, positivas o negativas, se originan en un periodo y desaparecen en otro. Por su parte, las diferencias temporarias surgen como consecuencia de las divergencias que existen entre el valor contable de un activo o un pasivo exigible y el valor que constituye la base fiscal de los mismos.

Por su parte, bajo el enfoque de las diferencias temporarias básicamente desaparece la acepción de "diferencias permanentes" (aunque existen casos en los que una diferencia temporaria no implica el registro de tributación diferida).

El uso de las diferencias temporarias en la versión revisada de la NIC 12, que la hace muy similar a la normativa del FASB estadounidense, ha sido defendido por el IASB y por la mayor parte de voces autorizadas en el mundo contable, tanto académico como profesional. Se argumenta que es más consistente con el propio marco conceptual del IASB que el enfoque basado en las diferencias temporales.”¹⁴

2.1.7.1 Diferencias Temporarias

Las Normas Internacionales realizan una distinción entre los términos temporales y temporarias y concluye que todas las diferencias temporales son también diferencias temporarias entendiéndose que estas últimas las engloban. Para comprender esta conclusión diremos que las diferencias temporales radican básicamente en la diferencia que exista entre el resultado contable y la base fiscal de las cuentas de resultados (Ingresos y Gastos) lo que originan que no sean trascendentes en más de un período; mientras que las diferencias temporarias no solamente abarcan

¹⁴Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, “Actualidad NIC/NIIF”, <http://www.aeca.es/actualidadnic/versioncorta2.htm>

las diferencias entre el resultado contable y la base fiscal de las cuentas de resultados sino todo tipo de diferencias incluyendo aquellas que existan entre la base fiscal de las cuentas de balance (Activos y Pasivos) y sus mediciones contables lo que genera una trascendencia de más de un período.

Las diferencias temporarias, son aquellas que se originan entre el monto de un activo o pasivo en el balance y su base imponible estas diferencias se derivan de operaciones contables reconocidas en un determinado ejercicio pero que serán reconocidas para fines tributarios en otro u otros períodos.

Normalmente al reconocer un activo y pasivo en los Estados Contables se asume que este será cobrado o pagado a su valor contable, pero puede existir una diferencia entre el valor contable del ítem (base contable) y su valor para el fisco (base fiscal).

Cuando el ítem (activo o pasivo) se cobre o pague a su valor de libros, se producirá un impacto fiscal distinto a si ambas bases fueran iguales.

La diferencia entre la base contable y la base fiscal de un activo o pasivo es una diferencia temporaria y dará lugar a un impuesto a pagar o a recuperar en el futuro, es decir varían los criterios de medición y oportunidad de reconocimiento.

La diferencia entre la base contable y la base fiscal de un activo o pasivo es una diferencia temporaria y dará lugar a un impuesto a pagar o a recuperar en el futuro.

“Una diferencia temporaria se origina, por ejemplo, por el uso de depreciación acelerada para fines tributarios y de depreciación sobre vida útil normal para fines contables. Esto crea una diferencia en el tiempo entre los resultados tributarios y contables, ya que el uso de la depreciación acelerada para fines tributarios reducirá el gasto por impuesto a la renta a pagar en los años en que se utilice dicho beneficio tributario, por la mayor depreciación considerada para efectos tributarios. Sin embargo, en los años siguientes la depreciación contable no será aceptada como gasto tributario, ya que fue

utilizada como tal en forma anticipada. En este ejemplo se origina el diferimiento de un pasivo por impuesto a la renta.”¹⁵

Este tipo de diferencias se revierten en el transcurso del tiempo y originan impuestos diferidos; las diferencias temporarias pueden ser Imponibles (Gravables) y/o Deducibles.

El método del Pasivo Basado en el Balance es el que actualmente la NIC 12 prevé, y básicamente dispone la clasificación de las diferencias en:

2.1.7.2 Diferencias Temporarias Imponibles o Gravables

En definitiva, tanto un Activo como un Pasivo pudieran generar una diferencia temporaria imponible o gravable y por consecuencia la cuenta de balance denominada Pasivo por Impuesto Diferido depende únicamente de la diferencia existente entre el Valor Contable o Valor en Libros comparado con la Base Fiscal o Base Imponible.

CUENTA DE	CIERRE DE EJERCICIO	DIFERENCIA TEMPORARIA	IMPUESTO DIFERIDO
ACTIVO	V.C > B.F.	IMPONIBLE	PASIVO
PASIVO	V.C < B.F.	IMPONIBLE	PASIVO

Figura 8. Diferencias temporarias imponibles

Fuente: NIC 12 IASB

Elaborado por: Autor

“A. Ejemplos de circunstancias que dan lugar a diferencias temporarias imponibles

Todas las diferencias temporarias imponibles dan lugar a pasivos por impuestos diferidos.

Transacciones que afectan al resultado del periodo

- 1 Ingresos de actividades ordinarias por intereses a recibir al terminar la operación, que se llevan a la ganancia contable en proporción al tiempo transcurrido, mientras que se incluyen en la ganancia fiscal cuando se cobran.
- 2 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes que se llevan a la ganancia contable cuando se entregan los bienes, pero se incluyen en la ganancia fiscal cuando se cobran

¹⁵ Servicio de Impuestos Internos, “Boletín Técnico N.60”, <http://www.sii.cl/pagina/actualizada/contadores/boletin60.htm>

(nota: como se explicará en el apartado B3, en esta operación se genera también una diferencia temporaria deducible por causa de los eventuales inventarios relacionadas con la operación).

- 3 La depreciación de un activo que se acelera para efectos fiscales.
- 4 Los costos de desarrollo que se capitalizan y se amortizan posteriormente contra el estado del resultado integral, pero se deducen de la ganancia fiscal en el mismo período en que tienen lugar.
- 5 Gastos anticipados, que han sido deducidos de la ganancia fiscal cuando se pagaron, ya sea en el periodo actual o en anteriores.

Transacciones que afectan al estado de situación financiera.

- 6 Depreciación de un activo que no es deducible fiscalmente, y además no se va a tener la posibilidad de deducir su importe cuando el mismo sea vendido o dado de baja por inútil (nota: el párrafo 15(b) de la Norma prohíbe el reconocimiento del correspondiente pasivo por impuestos diferidos, a menos que el activo en cuestión haya sido adquirido en una combinación de negocios; véase también el párrafo 22 de la Norma).
- 7 Un prestatario registra el préstamo por el importe de los fondos recibidos (igual a la cantidad que debe pagar al vencimiento) menos los costos de obtención del mismo. En los periodos posteriores se incrementa el importe en libros del préstamo por los importes que se van cargando, como amortización de los citados costos, al resultado contable. Desde el punto de vista fiscal, los costos de obtención se dedujeron en el mismo periodo que se obtuvo y fue reconocido el préstamo. (notas: (1) la diferencia temporaria imponible es igual al importe de los costos ya deducidos fiscalmente, en este periodo o en los anteriores, menos el importe acumulado de los costos que se han amortizado con cargo a la ganancia contable, y (2) puesto que el reconocimiento inicial del préstamo afecta a la ganancia fiscal, no es aplicable la excepción del párrafo 15(b) de la presente Norma. Por tanto, el prestatario reconoce el pasivo por impuestos diferidos).
- 8 Un préstamo recibido fue medido, al reconocerlo inicialmente, por el importe neto recibido, una vez deducidos los costos de obtención del mismo. Los costos de transacción se amortizan contablemente durante la vida de la operación. Esos costos de transacción no son deducibles para la determinación de la ganancia fiscal, ni en el periodo presente ni en ninguno posterior. (notas: (1) la diferencia temporaria imponible es igual al importe de los costos de obtención no amortizados todavía, y (2) el

párrafo 15(b) de la Norma prohíbe el reconocimiento del correspondiente pasivo por impuestos diferidos).

- 9 El componente de pasivo de un instrumento financiero compuesto (por ejemplo un bono convertible) se mide descontando al momento presente el importe a reembolsar al vencimiento, después de asignar una parte del efectivo recibida en la operación como valor del componente de patrimonio asociado (véase la NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación). El descuento citado no es deducible para la determinación de la ganancia o (pérdida) de carácter fiscal.

Ajustes y revaluaciones al valor razonable

- 10 Los activos financieros o las propiedades de inversión se contabilizan por su valor razonable, que excede al costo de adquisición, pero no se hace un ajuste equivalente a efectos fiscales.
- 11 Una entidad revalúa los elementos de las propiedades, planta y equipo (siguiendo el tratamiento alternativo permitido por la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo) pero no realiza un ajuste equivalente a efectos fiscales (nota: el párrafo 61A de la Norma requiere que los impuestos diferidos correspondientes se reconozcan en otro resultado integral.)

Combinación de negocios y consolidación

- 12 El importe en libros de un activo se incrementa al valor razonable en una combinación de negocios y no se realiza un ajuste equivalente a efectos fiscales. (Obsérvese que en el momento del reconocimiento inicial, el pasivo por impuestos diferidos resultante incrementa la plusvalía o disminuye el importe de cualquier compra en condiciones muy ventajosa reconocida. Véase el párrafo 66 de la Norma.)
- 13 Las reducciones en el importe en libros de la plusvalía no son deducibles para la determinación de la ganancia fiscal y el costo de la plusvalía no sería deducible en el momento de la disposición del negocio. (Obsérvese que el párrafo 15(a) de la Norma prohíbe el reconocimiento del pasivo por impuestos diferidos resultante.)
- 14 Las pérdidas no realizadas por transacciones con entidades del grupo se eliminan incorporándose en el importe en libros de los inventarios o de las propiedades, planta y equipo.
- 15 Las ganancias acumuladas de las entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o de los negocios conjuntos se incluyen en las ganancias acumuladas consolidadas, pero sólo se pagan impuestos si

tales ganancias se distribuyen a la entidad que presenta estados consolidados (nota: el párrafo 39 de esta Norma prohíbe el reconocimiento del correspondiente pasivo por impuestos diferidos si la controladora, inversora o participante, es capaz de ejercer control sobre el momento en que se producirá la reversión de la diferencia temporaria, siempre que sea probable que dicha diferencia no revierta en un futuro previsible).

16 Las inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas situadas en el extranjero, o las participaciones en negocios conjuntos extranjeros, que se ven afectadas por las diferencias de cambio (notas: (1) puede producirse una diferencia temporaria imponible o una de carácter deducible, y (2) el párrafo 39 de esta Norma prohíbe el reconocimiento del correspondiente pasivo por impuestos diferidos resultante si la controladora, inversora o participante, es capaz de ejercer control sobre el momento en que se producirá la reversión de la diferencia temporaria, siempre que sea probable que dicha diferencia no revierta en un futuro previsible).

17 Los activos y pasivos no monetarios de la entidad se miden en su moneda funcional, pero la ganancia o pérdida fiscal se determina en una moneda diferente. (notas: (1) puede producirse una diferencia temporaria imponible o una de carácter deducible, (2) cuando se trata de una diferencia temporaria imponible, se reconoce el correspondiente pasivo por impuestos diferidos (párrafo 41 de la Norma), y (3) el impuesto diferido se reconoce en los resultados del periodo, según el párrafo 58 de la Norma).

Hiperinflación

18 Los activos no monetarios se re expresarán en los términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa (véase la NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias), pero no se hace ningún ajuste equivalente para propósitos fiscales. (nota: (1) el impuesto diferido se reconocerá en el resultado del periodo; y (2) si, además de la re expresión, también se revaluarán los activos no monetarios, el impuesto diferido que se corresponde con la revaluación se reconocerá en otro resultado integral y el impuesto diferido correspondiente con la re expresión se reconocerá en el resultado del periodo.)”¹⁶

¹⁶IFRS, *Normas Internacionales de Información Financiera*, London, Foundation Publications Department, 2012, p. B1145-B1147

2.1.7.3 Diferencias Temporarias Deducibles

Al igual que las diferencias Temporarias Imponibles o Gravables, las diferencias Temporarias Deducibles se generan tanto por un Activo como por un Pasivo y por consecuencia la cuenta de balance denominada Activo por Impuesto Diferido. Depende únicamente de la diferencia existente entre el Valor Contable o Valor en Libros comparado con la Base Fiscal o Base Imponible.

CUENTA DE	CIERRE DE EJERCICIO	DIFERENCIA TEMPORARIA	IMPUESTO DIFERIDO
ACTIVO	V.C < B.F.	DEDUCIBLE	ACTIVO
PASIVO	V.C > B.F.	DEDUCIBLE	ACTIVO

Figura 9. Diferencias temporarias deducibles

Fuente: NIC 12 IASB

Elaborado por: Autor

A continuación se detallan algunos ejemplos de diferencias que pudieran existir entre la base contable y la base fiscal:

“B. Ejemplos de circunstancias que dan lugar a diferencias temporarias deducibles

Todas las diferencias temporarias deducibles dan lugar a un activo por impuestos diferidos. Sin embargo, algunos activos por impuestos diferidos pueden no satisfacer los criterios de reconocimiento, del párrafo 24 de la Norma.

Transacciones que afectan al resultado del periodo

- 1 Los costos por fondos de beneficios por retiro, se cargan a resultados al determinar la ganancia contable, a medida que los empleados prestan sus servicios, pero no se deducen fiscalmente para la determinación de la ganancia fiscal hasta que la entidad paga los beneficios por retiro o realiza las aportaciones a un fondo externo (nota: aparecen diferencias temporarias deducibles muy parecidas cuando otros gastos, tales como los referidos a los intereses o a las garantías de los productos vendidos, son deducibles de la ganancia fiscal a medida que se van pagando).
- 2 La depreciación acumulada de un activo, en los estados financieros, es mayor que la depreciación acumulada deducida, al final del periodo sobre el que se informa, para propósitos fiscales.

- 3 El costo de los inventarios vendidos antes del final del periodo sobre el que se informa se deducirá para la determinación de la ganancia contable cuando los bienes o servicios se entreguen pero se deducirá a efectos de determinar la ganancia fiscal cuando se cobre el efectivo. (nota: como se explicó anteriormente en A2, hay también una diferencia temporaria fiscal asociada con la cuenta comercial por cobrar correspondiente.)
- 4 El valor neto realizable de un elemento de los inventarios, o el importe recuperable de un elemento de las propiedades, planta y equipo, es menor que su importe en libros previo, de forma que la entidad procede a reducir dicho importe en libros, pero tal reducción no tiene efecto fiscal hasta que los bienes sean vendidos.
- 5 Los costos de investigación (o de establecimiento u otros de puesta en marcha) se reconocen como gastos al determinar la ganancia contable, pero no pueden ser deducidos fiscalmente, para la determinación de la ganancia fiscal, hasta un periodo posterior.
- 6 Los ingresos se difieren en el estado de situación financiera, pero se han incluido ya en la ganancia fiscal en este periodo o en alguno anterior.
- 7 Una subvención gubernamental que se incluya en el estado de situación financiera como ingreso diferido no será tributable en periodos futuros. (nota: el párrafo 24 de la Norma prohíbe el reconocimiento del activo por impuestos diferidos correspondiente, véase también el párrafo 33 de la Norma.)

Ajustes y revaluaciones al valor razonable

- 8 Los activos financieros o las propiedades de inversión que se contabilizan por su valor razonable, que es menor que el costo histórico, sin que tal ajuste tenga efectos fiscales.

Combinación de negocios y consolidación

- 9 En una combinación de negocios un pasivo se reconocerá a su valor razonable, pero al determinar la ganancia fiscal no se deducirá ningún gasto relacionado hasta un periodo posterior. (Obsérvese que el activo por impuestos diferidos resultante disminuye la plusvalía o incrementa el importe de cualquier ganancia por compra en condiciones muy ventajosas reconocida. Véase el párrafo 66 de la Norma.)
- 10 [Eliminado]

- 11** Las ganancias no realizadas por transacciones intragrupo se eliminan del importe en libros de los activos, tales como inventarios o propiedades, planta y equipo, pero no se realiza un ajuste equivalente a efectos fiscales.
- 12** Las inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas situadas en el extranjero, o las participaciones en negocios conjuntos extranjeros, que se ven afectadas por las diferencias de cambio (notas: (1) puede producirse una diferencia temporaria imponible o una de carácter deducible, y (2) el párrafo 44 de esta Norma exige el reconocimiento del correspondiente activo por impuestos diferidos en la medida, y sólo en la medida, que sea probable que: (a) la diferencia temporaria revierta en un futuro previsible, y (b) se prevea disponer en el futuro de ganancias fiscales contra los que cargar la diferencia temporaria en cuestión).
- 13** Los activos y pasivos no monetarios de la entidad se miden en su moneda funcional, pero la ganancia o pérdida fiscal se determina en una moneda diferente. (notas: (1) puede producirse una diferencia temporaria imponible o una de carácter deducible, (2) cuando se trata de una diferencia temporaria deducible, el correspondiente activo por impuestos diferidos se reconoce en la medida que sea probable que se dispondrá de suficiente ganancia fiscal, puesto que el activo por impuestos diferidos está relacionado con los activos y pasivos de la operación en el extranjero, más que con la inversión de la entidad en la misma (párrafo 41 de la Norma); y (3) el impuesto diferido se reconoce en los resultados del periodo, según el párrafo 58 de la Norma).¹⁷.

¹⁷IFRS, *Normas Internacionales de Información Financiera*, London, Foundation Publications Department, 2012, p.B1147-B1148

DIFERENCIAS TEMPORARIAS	Deducible (D)	Activo por impuesto diferido (A)
	Imponible (I)	Pasivo por impuesto diferido (P)
1. Depreciación acelerada tributaria de activos fijos	I	P
2. Provisión de indemnización por años de servicios registrada a valor corriente tributariamente y a valor actual para efectos contables	I	P
Asignación de valor residual a activos fijos para efectos contables	I	P
Gastos de fabricación deducidos tributariamente	I	P
Activos intangibles amortizados contablemente y no tributariamente	D	A
Provisión contable de vacaciones	D	A
Provisión contable para cuentas incobrables	D	A
Ingresos anticipados contablemente que constituyen ingresos tributarios	D	A
Provisión de obsolescencia de existencias y activo fijo	D	A
DIFERENCIAS PERMANENTES		
Contabilización de reserva forestal.	-	P
OTROS EVENTOS QUE CREAN DIFERENCIAS ENTRE LA BASE CONTABLE Y TRIBUTARIA		
Contabilización de ajuste de inversiones de compañías de seguros a valor de mercado		A ó P
Inversiones en empresas relacionadas.	-	-

Figura 10. Diferencias Permanentes y Temporarias en la Legislación Tributaria Chilena

Fuente: Servicio de Impuestos Internos SII (Administración Tributaria Chile)

Es conveniente puntualizar las expresiones diferencia temporaria deducible y diferencia temporaria imponible, tienen un contexto de futuro es decir su efecto será en lo posterior; y finalmente se liquidará.

2.1.8 Contabilización del Impuesto Corriente.

La contabilización de la porción corriente del Impuesto a la Renta es la que hemos conocido comúnmente, en el cual se debita la cuenta del impuesto a la renta corriente (Base imponible por la tarifa de Impuesto a la Renta vigente) y se acredita la cuenta del pasivo.

Ejemplo:

Impuesto a la Renta.

a) Impuesto a la Renta Por Pagar

xxxx

xxxx

2.1.9 Contabilización del Impuesto Diferido.

Existen dos tipos de Impuesto diferido y por ende dos formas de contabilizar, una por cada tipo de impuesto diferido.

2.1.9.1 Impuesto Diferido Crédito.

Las diferencias temporarias imponibles o gravables generan pasivos por impuesto diferido también conocidas como impuesto diferido crédito. La contabilización de este tipo de impuesto diferido, es debitando la cuenta del impuesto a la renta, y acreditando el Pasivo por Impuesto Diferido conjuntamente con el impuesto a la renta corriente.

Ejemplo:

Impuesto a la Renta.	xxxx	
a) Pasivo por Impuesto Diferido		xxxx
Impuesto a la Renta por pagar		xxxx

2.1.9.2 Impuesto Diferido Débito.

Las diferencias temporarias deducibles generan activos por impuesto diferido también conocidas como impuesto diferido débito. La contabilización de este tipo de impuesto diferido es debitando la cuenta del impuesto a la renta corriente y el Activo por Impuesto Diferido, y acreditando el Pasivo por Impuesto a la Renta.

Ejemplo:

Impuesto a la Renta	xxxx	
Activo por Impuesto Diferido	xxxx	
a) Impuesto a la Renta por pagar		xxxx

2.1.10 Revelación en los Estados Financieros.

La NIC1, utiliza en ocasiones el término “información a revelar” en su más amplio sentido, incluyendo en él, tanto la información que se encuentra en el balance, en la cuenta de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto y en el estado de flujos de efectivo, como la que se desarrolla en las notas referidas a los mismos. Otras Normas e Interpretaciones contienen también obligaciones de revelar información. A no ser que en la Norma o Interpretación correspondiente se

especifique lo contrario, tales informaciones se incluirán, indistintamente, en el cuerpo de los estados financieros (ya sea en el balance, en la cuenta de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujos de efectivo) o en las notas.

Por ejemplo, en el caso de una entidad sujeta a impuestos sobre las ganancias, se podría esperar que revelase las políticas contables seguidas al respecto, incluyendo los activos y pasivos por impuestos diferidos.

La NIC 1, refiriéndose a la información a revelar indica que:

En el balance se incluirán, como mínimo, rúbricas específicas que contengan los importes correspondientes a las siguientes partidas, en tanto no sean presentadas de acuerdo con el párrafo 68 A:

(m) pasivos y activos por impuestos corrientes, según quedan definidos en la NIC 12 Impuesto sobre las ganancias;

(n) pasivos y activos por impuestos diferidos, según se define en la NIC 12;

Cuando la entidad presente por separado los activos y los pasivos en el balance, según sean corrientes o no corrientes, no clasificará los activos (o pasivos) por impuestos diferidos como activos (o pasivos) corrientes.

Al respecto una publicación realizada por KPMG Auditores Consultores Ltda. en Chile denominada “Lista de Verificación de Revelaciones Contables IFRS” y cuyo propósito de esta publicación es ayudar en la preparación de los estados financieros de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) identificando las revelaciones requeridas refiriéndose al Impuesto a las Ganancias señala:

“Impuesto a la Ganancias

NIC 12.79, 80 Revele por separado los componentes principales del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias incluidos en la determinación de resultado neto del periodo. Tales componentes pueden incluir:

NIC 12.80(a) (a) el gasto (ingreso) corriente, por el impuesto;

NIC 12.80 (b) (b) cualesquiera ajustes de los impuestos corrientes del periodo presente o de los anteriores;

NIC 12.80(c) (c) el monto del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias;

NIC 12.80 (d) (d) el monto del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas fiscales o con la aparición de nuevos impuestos;

NIC 12.80 (e) (e) el monto de los beneficios de carácter fiscal, procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos del presente periodo;

NIC 12.80(f) (f) el monto de los beneficios de carácter fiscal, procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos diferidos;

NIC 12.80 (g) (g) el impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos; y

NIC 12.80 (h) (h) el monto del gasto (ingreso) por el impuesto, relacionado con los cambios en las políticas contables y los errores, que se ha incluido en la determinación del resultado del periodo, de acuerdo con la NIC 8 porque no ha podido ser contabilizado de forma retroactiva.

NIC 12.81 Revele por separado:

NIC 12.81(a) (a) el monto total de los impuestos, corrientes o diferidos, relativos a partidas cargadas o acreditadas directamente a las cuentas del patrimonio neto en el periodo;

NIC 12.81(c) (b) una explicación de la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y la ganancia contable, en una de las siguientes formas, o en ambas a la vez:

NIC 12.81(c) (i) (i) una conciliación numérica entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado de multiplicar la ganancia contable por la tasa o tasas impositivas aplicables, especificando también la manera de computar las tasas aplicables utilizadas, o bien

NIC 12.81(c) (ii) (ii) una conciliación numérica entre la tasa media efectiva y la tasa impositiva aplicable especificando también la manera de computar la tasa aplicable utilizada;

NIC 12.81 (d) (c) una explicación de los cambios habidos en la tasa o tasas impositivos aplicables, en comparación con las del periodo anterior;

NIC 12.81 (e) (d) el monto (y fecha de validez, si la tuvieran) de cualesquiera diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el balance;

NIC 12.81(f) (e) la cantidad total de diferencias temporarias relacionadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, para los cuales no se han reconocido pasivos por impuestos diferidos;

NIC 12.81 (g) (f) con respecto a cada tipo de diferencia temporaria, y con respecto a cada tipo de pérdidas o créditos fiscales no utilizados:

NIC 12.81 (g) (i) (i) el monto de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el balance, para cada uno de los periodos sobre los que se informa; y

NIC 12.81 (g) (ii) (ii) el monto de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en el estado de resultados, si éste no resulta evidente de los cambios reconocidos en el balance;

NIC 12.81 (h) (g) con respecto a las operaciones interrumpidas, el gasto por impuestos relativo a:

NIC 12.81 (h) (i) (i) la pérdida o la ganancia derivada de la discontinuación; y

NIC 12.81 (h) (ii) (ii) la pérdida o la ganancia por las actividades ordinarias, que la operación interrumpida ha proporcionado en el periodo, junto con los correspondientes montos para cada uno de los periodos sobre los que se informa; y

NIC 12.81(i) (h) el monto de las consecuencias que, en el impuesto a las ganancias tengan los dividendos que hayan sido propuestos o declarados, a los accionistas de la entidad, antes de que los estados financieros hayan sido autorizados para su emisión, pero no hayan sido reconocidos como pasivos dentro de los estados financieros.

NIC 12.82 Revele el monto del activo por impuestos diferidos, así como de la naturaleza de la evidencia que apoya su reconocimiento, cuando:

NIC 12.82(a) (a) la realización del activo por impuestos diferidos dependa de ganancias futuras, por encima de las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporarias imponibles actuales; y

NIC 12.82 (b) (b) la entidad haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente periodo o en el precedente, en el país con el que se relaciona el activo por impuestos diferidos.

NIC 12.82 A Cuando el impuesto a las ganancias se grava a una tasa mayor o menor, siempre que una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las ganancias retenidas se paguen como dividendos a los accionistas de la entidad (véase NIC 12.52A), revele la naturaleza de las consecuencias potenciales que podrían producirse, en el impuesto a las ganancias, en el caso de que se pagaran dividendos a sus accionistas.

Además, revele el monto de las consecuencias potenciales, que sea practicable determinar, en el impuesto a las ganancias, así como si hay otras consecuencias potenciales que no es practicable determinar.

NIC 12.87A Revele las características importantes del sistema impositivo sobre las ganancias y los factores que vayan a afectar al montante de las potenciales consecuencias del pago de dividendos sobre el impuesto a las ganancias.

NIC 12.87 Se aconseja, aunque no se obliga, que una entidad revele montos de los pasivos por impuestos diferidos no reconocidos que surgen de inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas y participaciones en negocios conjuntos.”¹⁸

¹⁸ KPMG, “Lista de verificación de revelaciones contables IFRS”, 2008, <http://www.kpmg.com/CL/es/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/2008-06-kpmg-audit-lista-verificacion-contable.pdf>

3. CAPÍTULO No. 3

3.1 Impuesto a la Renta de Sociedades en Ecuador.

El 20 de mayo de 1.997 el diario “HOY” en la página 4-B publicó un artículo denominado “El impuesto a la renta una utopía desde 1921”, el cual incluye en el presente trabajo con la finalidad de tener una retrospectiva del impuesto a la renta en el Ecuador.

“En 1921 se creó un impuesto especial sobre la renta para ello se sumaban todos los valores personales, se calculaba el 5% de su productividad y sobre dicha renta se pagaba al fisco el 1%. Tal impuesto fue derogado en 1925. Como fruto de la "Revolución Juliana", en 1926 se creó el impuesto sobre renta del trabajo, con deducciones en la base y por cargas de familias. En el marco de las reformas planteadas por la Misión Kemmerer, en 1928 se sustituyó la ley de impuestos internos por la Ley de Impuesto a la Renta, el primer instrumento realmente técnico sobre la materia, que exigió hacer las declaraciones anualmente y bajo pena de multa.

Al menos en teoría, el impuesto a la renta debía cumplir una función redistributiva en la sociedad: pagan más quienes más ganan y menos (o nada) los que menos tienen. De esta manera las fuertes imposiciones los ricos debían servir para atender los más pobres y necesitados, ya que con los impuestos recibidos el Estado podría financiar las obras y servicios de mayor beneficio colectivo. Pero en la práctica, el impuesto a la renta pasó a ser aplicado, en forma inexorable, a los poseedores de rentas fijas, es decir empleados y trabajadores asalariados, porque las capas más ricas de la población lograron burlarlo sistemáticamente. Siempre "fallaron" los controles y la persecución a los grandes y ricos evasores del impuesto a la renta.” (...)

VISTAZO concluyó que los evasores merecían la cárcel. Pero, además, sugirió seguir el ejemplo de los Estados Unidos, que cada año publica lo que gana cada compañía y lo que tributa al gobierno. La sugerencia de VISTAZO cayó en el vacío. Tres décadas más tarde y ni siquiera se piensa en ejercer la autoridad contra las empresas y empresarios evasores del impuesto a la renta. La renuncia al Estado conduce ahora a la propuesta de suprimir el impuesto a la renta para sustituirlo simplemente por otro de carácter general.”

De igual forma en las Jornadas Tributarias auspiciadas por el Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas en noviembre de 2012, expuso “Historia de la tributación en Ecuador: cambios sociales y organizacionales”, en este documento se expone la evolución del impuesto a la renta en Ecuador. A continuación se expone de manera sucinta los principales cambios efectuados a través de los años para llegar al actual Impuesto a la Renta.

AÑO	SUCESO / ACONTECIMIENTO/ REFORMA
1925	“Misión Kemmerer ”
1926	IR por trabajo o servicios profesionales y por rentas de Capital
1926	IR por servicios profesionales progresivo
1937	Conceptos “renta de la fuente” y “establecimiento permanente”
1937	Reforma al Impuesto a la Renta
1941	Distinción de renta: servicios personales, de K con % de trabajo y capital puras
1945	Creación IR global e impuesto a las ganancias excesivas
1953	Unificación IR
1955	Mayor fiscalización del IR
1955	Progresividad en IR
1955	Unificación de Tasas
1955	Rebajas
1962	Principios de Universalidad e Igualdad
1962	Nueva ley de Impuesto a la Renta
1962	Clasificación de las rentas según el origen de los ingresos
1964	Eliminación de varios impuestos locales
1970	Clasificación de IR Personas Naturales y Jurídicas
1971-1972	Nombramiento como agentes de retención a presidentes y gerentes de las sociedades de capital
1972-1976	Rebajas y deducciones a la base imponible de Impuesto a la Renta de Personas Naturales
1975	Expedición de Código Tributario
1983	Incremento de la tarifa del Impuesto a las Transacciones Mercantiles (5% al 6%)
1986	Incremento de la tarifa del Impuesto a las Transacciones Mercantiles (6% al 10%)
1988-1989	Reforma Tributaria, eliminación de exenciones y deducciones, tasas para impuesto a la Renta de Personas Naturales
1993	Anticipo del IR a una tasa del 1% activos declarados el periodo anterior
1998	Creación ICC (1%) como reemplazo del Impuesto a la Renta.
1999	Restitución del Impuesto a la Renta

AÑO	SUCESO / ACONTECIMIENTO / REFORMA
2007-2008	Ley Reformativa para la Equidad Tributaria
	Cambio de reglas para el pago de Impuesto a la Renta
	Exoneración del IR del décimo tercero y cuarto e ingresos por becas, indemnizaciones y bonificaciones
	Aumento de alícuotas Impuesto a la Renta Personas Naturales (tasas 5% - 35% y 8 tramos)
	Deducibilidad de gastos personales
2009	Exoneración del IR para dividendos de Personas Naturales percibidos en el País.
2010	Exoneración de IR a ingresos por fideicomisos
	IR sociedades: 25% a 22%
	Reducción de 10 puntos. En IR para operadores y administradores ZEDE (Zonas Especiales de Desarrollo Económico)
2011	Impuesto ambiental a la contaminación vehicular, modifica IVA e ICE para vehículos híbridos.
	Se crea un impuesto ambiental respecto de las botellas plásticas no retornables.
	Se determina un impuesto presuntivo para el sector bananero, en función de sus ventas y en aplicación del precio oficial.
	Se eleva al 5% el impuesto a la salida de divisas y se modifica el impuesto a la tenencia de tierras rurales.
2012-2013	Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social.
	Incremento del 0.25% al 0.35% en la tarifa de Activos en el exterior.
	Suprime el beneficio de 10 puntos porcentuales a la tarifa de IR a las instituciones financieras privadas.
	Grava con tarifa 12% de IVA a los servicios financieros.
	La Junta Bancaria fija el monto máximo de remuneraciones de los administradores y representantes legales de las instituciones financieras privadas.
Garantiza la entrega de información de los bancos al SRI, so pena de sanciones económicas de 100 a 250 RBU por el incumplimiento	

Figura 11. Historia de la tributación en Ecuador: cambios sociales y organizacionales

Fuente: Servicio de Rentas Internas

Elaborado por: Autor

La base legal del Impuesto a la Renta para sociedades en el Ecuador se encuentra contemplada en los artículos 1 y 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

“Art. 1.- Objeto del impuesto.- Establécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley.

Art. 2.- Concepto de renta.- Para efectos de este impuesto se considera renta:

1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y

2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.”

3.1.1 Tarifa de Impuesto a la Renta de Sociedades en Ecuador

En Ecuador la tarifa establecida para el cálculo del Impuesto a la Renta es del 25%, conforme lo estipula el Art 37 de la Ley de Régimen Tributario.

“Art. 37.- Tarifa del impuesto a la renta para sociedades.- Las sociedades constituidas en el Ecuador así como las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas que obtengan ingresos gravables, estarán sujetas a la tarifa impositiva del veinte y cinco (25%) sobre su base imponible. Las sociedades que reinviertan sus utilidades en el país podrán obtener una reducción de 10 puntos porcentuales de la tarifa del Impuesto a la Renta sobre el monto reinvertido en activos productivos, siempre y cuando lo destinen a la adquisición de maquinarias nuevas o equipos nuevos que se utilicen para su actividad productiva, así como para la adquisición de bienes relacionados con investigación y tecnología que mejoren productividad, generen diversificación productiva e incremento de empleo, para lo cual deberán efectuar el correspondiente aumento de capital y cumplir con los requisitos que se establecerán en el Reglamento a la presente Ley. En el caso de instituciones financieras privadas, cooperativas de ahorro y crédito y similares, también podrán obtener dicha reducción, siempre y cuando lo destinen al otorgamiento de créditos para el sector productivo, incluidos los pequeños y medianos productores, en las condiciones que lo establezca el reglamento, y efectúen el correspondiente aumento de capital. El aumento de capital se perfeccionará con la inscripción en el respectivo Registro Mercantil hasta el 31 de diciembre del ejercicio impositivo posterior a aquel en que se generaron las utilidades materia de la reinversión, y en el caso de las cooperativas de ahorro y crédito y similares se perfeccionará de conformidad con las normas pertinentes.

En casos excepcionales y debidamente justificados mediante informe técnico del Consejo de la Producción y de la Política Económica, el Presidente de la República del Ecuador mediante Decreto Ejecutivo podrá establecer otros activos productivos sobre los que se reinvierta las utilidades y por tanto obtener el descuento de los 10 puntos porcentuales. La definición de activos productivos deberá constar en el Reglamento a la presente Ley.

Las empresas de exploración y explotación de hidrocarburos estarán sujetas al impuesto mínimo del veinte y cinco por ciento (25%) sobre su base imponible salvo que por la modalidad contractual estén sujetas a las tarifas superiores previstas en el Título Cuarto de esta Ley.

Sobre los dividendos y utilidades de las sociedades y sobre los beneficios obtenidos de fideicomisos mercantiles, fondos de cesantía y fondos de inversión gravados, que constituyan renta gravada, se realizará la retención en la fuente conforme se establezca en el Reglamento a esta Ley. Cuando una sociedad otorgue a sus socios, accionistas, partícipes o beneficiarios, préstamos de dinero, se considerará dividendos o beneficios anticipados por la sociedad y por consiguiente, ésta deberá efectuar la retención del 25% sobre su monto. Tal retención será declarada y pagada al mes siguiente de efectuada y dentro de los plazos previstos en el Reglamento y constituirá crédito tributario para la empresa en su declaración de impuesto a la Renta.”

Sin embargo, en Suplemento de Registro Oficial 351 del 29 de diciembre de 2010, se publica el Código Orgánico de Producción e Inversiones, el mismo que en la Disposición Transitoria Primera reforma el Art 37 de la Ley de Régimen Tributario interno de la siguiente manera:

“PRIMERA.- La reducción de la tarifa del impuesto a la Renta de Sociedades contemplada en la reforma al Art. 37 de la ley de Régimen Tributario Interno, se aplicará de forma progresiva en los siguientes términos:

Durante el ejercicio fiscal 2011, la tarifa impositiva será del 24%.

Durante el ejercicio fiscal 2012, la tarifa impositiva será del 23%.

A partir del ejercicio fiscal 2013, en adelante, la tarifa impositiva será del 22%”

3.1.2 Ingresos Gravados o Imponibles

Según el Diccionario Jurídico elemental de Guillermo Cabanellas de Torres, define que lo imponible es aquello que es susceptible de ser gravado con impuesto o contribución.

Es de mencionar que en el Ecuador existe el principio de fuente y de residencia para el cálculo del impuesto a la Renta.

“El principio de la residencia plantea que un país sólo debe cobrar impuesto a la renta a sus residentes, independientemente de la fuente de origen de esos ingresos. Además, los ingresos

obtenidos por los no residentes en el país no serían gravados. Al proceder de esta manera cada ingreso sería gravado una sola vez, a la tasa del país de residencia de los contribuyentes.

La residencia corresponde al país donde se encuentra establecido el contribuyente, pero la determinación legal de esta situación a veces no es fácil.

El principio de la fuente establece que un país sólo debe cobrar impuesto a la renta sobre los ingresos generados en él. De esta manera, cada ingreso sería gravado una sola vez a la tasa de impuesto del país fuente del ingreso.”¹⁹

La normativa tributaria ecuatoriana compuesta por: el Código Tributario (CT), la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) y el Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI), describe cuales son los ingresos de fuente ecuatoriana en los artículos detallados a continuación:

Base Legal

ARTÍCULOS		
LRTI	RLRTI	CÓDIGO TRIBUTARIO
8	8,9,10,11,12,13,240	59,60,61,62,63

Figura 12. Ingresos Gravados o Imponibles

Fuente: Ley de Régimen de Tributario Interno y su Reglamento.

Elaborado por: Autor

3.1.3 Ingresos No Gravados o Exentos

“Consiste en un privilegio conforme a lo establecido por el Gobierno o la Ley, que excluyen del pago de un impuesto un hecho realizado por un sujeto pasivo, que sin esta exención sí pagaría el impuesto.”²⁰

El Código Tributario en el artículo 31, indica que la exención o exoneración tributaria es la exclusión o dispensa legal de la obligación tributaria y que solamente mediante disposición expresa de ley se establecerán exenciones tributarias.

¹⁹ José Yáñez, “Principios de Tributación internacional”, 2010, <http://www.econ.uchile.cl/uploads/documento/cb9c1c888eb52a6d6de34501226c566c8083ede6.pdf>

²⁰ <http://www.e-economic.es/programa/glosario/definicion-exencion-fiscal>

Se consideran ingresos no gravados o exentos aquellos que la normativa tributaria los indique expresamente como tales, estos ingresos no serán sujetos a gravamen impositivo en este caso de

Impuesto a la Renta en el Ecuador. Por ejemplo:

Dividendos y Utilidades calculados después del Impuesto a la Renta, a favor de sociedades nacionales o extranjeras no domiciliados en paraísos fiscales
Dividendos en acciones que se distribuyan a consecuencia de reinversión de utilidades.
Los obtenidos por las Instituciones del Estado y Empresas Públicas reguladas por la LOEP
Aquellos exonerados en virtud de convenios internacionales
Ingresos por embajadas, consulados u organismos internacionales
Ingresos de Instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidos
Los intereses percibidos por personas naturales por sus depósitos de ahorro a la vista pagados por entidades del sistema financiero del país.
Los que perciban los beneficiarios del IESS, el ISSFA y el ISSPOL las pensiones patronales jubilares conforme el Código del Trabajo y los pensionistas del Estado.
Los percibidos por Institutos de Educación Superior estatal y privada amparados en la Ley de Educación Superior
Los provenientes de premios de Loterías o sorteos auspiciados por la Junta de Beneficencia de Guayaquil y por Fe y Alegría
Los viáticos que se conceden a los funcionarios y empleados de las Instituciones del Estado, el rancho que perciben los miembros de la Fuerza Pública, gastos de viaje, hospedaje y alimentación debidamente soportados del sector privado
El décimo tercer sueldo y el décimo cuarto sueldo son ingresos exentos
Asignaciones o estipendios por conceptos de becas siempre que sean para educación o capacitación a Educación Superior, entidades gubernamentales nacionales o extranjeras y organismos internacionales.
Los ingresos por bonificaciones, desahucio o despido intempestivo son exentos siempre que superen los montos establecidos en el Código Laboral
Los obtenidos por discapacitados debidamente calificados por el organismo competente en un equivalente con 30% o más de discapacidad al triple de la fracción básica y los de la Tercera Edad mayores a 65 años el doble de la fracción básica
Los provenientes de inversiones no monetarios efectuados por sociedades que tengan suscritos con el Estado en prestación de servicios para explorar y explotar hidrocarburos
Los generados por la Enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones sociales
Las ganancias de Capital, utilidades, beneficios o rendimientos distribuidos por los fondos de inversión, fondos de cesantía y fideicomisos mercantiles a sus beneficiarios
Rendimientos por depósitos a plazo fijo de un año o más pagados por las instituciones financieras nacionales a personas naturales y sociedades por las inversiones en títulos valores en renta fija de un año o más.
Los rendimientos por depósitos a plazo fijo, de un año o más, pagados por las instituciones financieras nacionales a personas naturales y sociedades, excepto a instituciones del sistema financiero, así como los rendimientos obtenidos por personas naturales o sociedades por las inversiones en títulos de valores en renta fija, de plazo de un año o más, que se negocien a través de las bolsas de valores del país. Esta exoneración no será aplicable en el caso en el que el perceptor del ingreso sea deudor directa o indirectamente de la institución en que mantenga el depósito o inversión, o de cualquiera de sus vinculadas; y
Las indemnizaciones que se perciben por seguros, exceptuando las provenientes de lucro cesante
Los intereses pagados por trabajadores por concepto de compra de acciones o participaciones de la misma empleadora.
Compensación económica para el salario digno
Ingresos percibidos por las organizaciones previstas en la Ley de Economía Popular y Solidaria
Inversiones para el desarrollo de inversiones nuevas y productivas.

Figura 13. Ingresos No Gravados

Fuente: Ley de Régimen de Tributario Interno y su Reglamento.

Elaborado por: Autor

Base Legal

ARTÍCULOS		
LRTI	RLRTI	CÓDIGO TRIBUTARIO
9, 9.1	15,16,17,18,19,21,22, 23, 53,	31,32,33,34,35

Figura 14. Ingresos No Gravados o Exentos

Fuente: Código Tributario, Ley de Régimen de Tributario Interno y su Reglamento.

Elaborado por: Autor

3.1.4 Gastos Deducibles

Las deducciones son sinónimos de desgravación para la Real Academia de la Lengua, esto significa rebajar los derechos arancelarios o los impuestos sobre determinados objetos, descontar ciertas partidas de la base o de la cuota de un tributo.

En la legislación tributaria ecuatoriana a estas desgravaciones se las conoce como Deducciones y básicamente son aquellos gastos que se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. El Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno indica que serán deducibles todos los costos y gastos necesarios, causados en el ejercicio económico, directamente vinculados con la realización de cualquier actividad económica y que de acuerdo con la normativa vigente se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta.

Dentro de estos podemos mencionar:

Costos y gastos imputables al ingreso que se encuentren
Los intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio, así como los gastos efectuados en la constitución, renovación o cancelación de las mismas
Los impuestos, tasas, contribuciones, aportes al sistema de seguridad social obligatorio que soportare la actividad generadora del ingreso, con exclusión de los intereses y multas que deba cancelar el sujeto pasivo u obligado, por el retraso en el pago de tales obligaciones
Las primas de seguros devengados en el ejercicio impositivo que cubran riesgos personales de los trabajadores y sobre los bienes que integran la actividad generadora del ingreso gravable
Las pérdidas comprobadas por caso fortuito, fuerza mayor o por delitos que afecten económicamente a los bienes de la respectiva actividad generadora del ingreso, en la parte que no fuere cubierta por indemnización o seguro y que no se haya registrado en los inventarios;
Los gastos de viaje y estadía necesarios para la generación del ingreso No podrán exceder del tres por ciento (3%) del ingreso gravado del ejercicio; y, en el caso de sociedades nuevas, la deducción será aplicada por la totalidad de estos gastos durante los dos primeros años de operaciones;

Los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, hasta un máximo del 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos. Para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo pre operativo del negocio, éste porcentaje corresponderá al 5% del total de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente.
La depreciación y amortización, conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil, a la corrección monetaria, y la técnica contable Los sueldos, salarios y remuneraciones en general; los beneficios sociales; la participación de los trabajadores en las utilidades; las indemnizaciones y bonificaciones legales y otras erogaciones impuestas por el Código de Trabajo, en otras leyes de carácter social, o por contratos colectivos o individuales
Las provisiones para créditos incobrables originados en operaciones del giro ordinario del negocio, efectuadas en cada ejercicio impositivo a razón del 1% anual sobre los créditos comerciales concedidos en dicho ejercicio y que se encuentren pendientes de recaudación al cierre del mismo, sin que la provisión acumulada pueda exceder del 10% de la cartera total.
El impuesto a la renta y los aportes personales al seguro social obligatorio o privado que asuma el empleador por cuenta de sujetos pasivos que laboren para él, bajo relación de dependencia, cuando su contratación se haya efectuado por el sistema de ingreso o salario neto
La totalidad de las provisiones para atender el pago de desahucio y de pensiones jubilares patronales, actuarialmente formuladas por empresas especializadas o profesionales en la materia, siempre que, para las segundas, se refieran a personal que haya cumplido por lo menos diez años de trabajo en la misma empresa
Los gastos devengados y pendientes de pago al cierre del ejercicio, exclusivamente identificados con el giro normal del negocio y que estén debidamente respaldados en contratos, facturas o comprobantes de ventas y por disposiciones legales de aplicación obligatoria;
Las erogaciones en especie o servicios a favor de directivos, funcionarios, empleados y trabajadores, siempre que se haya efectuado la respectiva retención en la fuente sobre la totalidad de estas erogaciones.
Las personas naturales podrán deducir, hasta en el 50% del total de sus ingresos gravados sin que supere un valor equivalente a 1.3 veces la fracción básica desgravada
La amortización de inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad.
Los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador.
Los pagos que los importadores realicen a las sociedades que tengan suscritos con el Estado contratos de inspección, verificación, aforo, control y certificación de importaciones,

Figura 15. Gastos Deducibles

Fuente: Ley de Régimen de Tributario Interno y su Reglamento.

Elaborado por: Autor

Base Legal

ARTÍCULOS	
LRTI	RLRTI
10,11,12,13,14,15	27,28,29,30,32,33,34

Figura 16. Deduciones o Gastos Deducibles

Fuente: Ley de Régimen de Tributario Interno y su Reglamento.

Elaborado por: Autor

3.1.5 Gastos No Deducibles

Al contrario de los gastos deducibles, estos son gravables es decir que a pesar de ser gastos están sujetos al pago de Impuesto a la Renta.

Los Costos y Gastos se considerarán no deducibles, cuando no cumplan con el precepto legal para ser deducibles. La legislación tributaria ecuatoriana adicionalmente señala que no serán

deducibles los costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta emitidos por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, sin perjuicio de las acciones penales correspondientes.

Se entendería de esta manera que aquellos costos y gastos que no se encuentren sustentados en comprobantes de venta o estos fueren emitidos por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas o el exceso de deducibilidad en porcentajes y montos establecidos se considera costo o gasto no deducible.

Las cantidades destinadas a sufragar gastos personales del contribuyente y su familia, que sobrepasen los límites establecidos en la LRTI y su Reglamento (50% del total del ingreso o el 1,3 veces la fracción básica desgravada del IR)
Las depreciaciones, amortizaciones, provisiones y reservas de cualquier naturaleza que excedan de los límites permitidos por la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento o de los autorizados por el SRI.
Las pérdidas o destrucción de bienes no utilizados para la generación de rentas gravadas.
La pérdida o destrucción de joyas, colecciones artísticas y otros bienes de uso personal del contribuyente.
Las donaciones, subvenciones y otras asignaciones en dinero, en especie o en servicio que constituyan empleo de la renta, cuya deducción no está permitida por la Ley de Régimen Tributario Interno.
Las multas por infracciones, recargos e intereses por mora tributaria o por obligaciones con los institutos de seguridad social y las multas impuestas por autoridad pública.
Los costos y gastos no sustentados en los comprobantes de venta autorizados por el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención.
Los costos y gastos por los que no se hayan efectuado las correspondientes retenciones en la fuente, en los casos en los que la ley obliga a tal retención.
Los costos y gastos que no se hayan cargado a las provisiones respectivas a pesar de habérselas constituido.

Figura 17. Gastos no deducibles

Fuente: Ley de Régimen de Tributario Interno y su Reglamento.

Elaborado por: Autor

Base Legal

ARTÍCULOS	
LRTI	RLRTI
10 n.2, 10 n.3, 10 n.6, 10 n.7, 10 n.11, 10 n.17 13 n.9	28 n.3, 28 n. 8 lit.d), 28 n. 10, 29 n.6, 30, 30 n. II), 30 n. III),35

Figura 18. Gastos no deducibles

Fuente: Ley de Régimen de Tributario Interno y su Reglamento.

Elaborado por: Autor

3.1.6 Beneficios Tributarios

El diccionario Jurídico elemental de Guillermo Cabanellas de Torres, define al beneficio como un derecho que compete a uno por ley, desde esta perspectiva diríamos que los beneficios tributarios son todos los derechos prescritos en la ley tributaria para determinados sujetos pasivos.

Mediante la aprobación del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, se incluyeron disposiciones reformativas a la Ley de Régimen Tributario Interno, las que se pudieran considerar como beneficios tributarios en la figura de exoneraciones, exenciones tributarias o deducciones, como ejemplo podemos mencionar.

La depreciación y amortización que correspondan a la adquisición de maquinarias, equipos y tecnologías destinadas a la implementación de mecanismos de producción más limpia, a mecanismos de generación de energía de fuente renovable (solar, eólica o similares) o a la reducción del impacto ambiental de la actividad productiva, y a la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, se deducirán con el 100% adicional, siempre que tales adquisiciones no sean necesarias para cumplir con lo dispuesto por la autoridad ambiental competente para reducir el impacto de una obra o como requisito o condición para la expedición de la licencia ambiental, ficha o permiso correspondiente. En cualquier caso deberá existir una autorización por parte de la autoridad competente.
Exoneración de pago del Impuesto a la Renta para el desarrollo de inversiones nuevas y productivas.- Las sociedades que se constituyan a partir de la vigencia del Código de la Producción así como también las sociedades nuevas que se constituyeren por sociedades existentes, con el objeto de realizar inversiones nuevas y productivas, gozarán de una exoneración del pago del impuesto a la renta durante cinco años, contados desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión.
Las sociedades recién constituidas, las inversiones nuevas reconocidas de acuerdo al Código de la Producción, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, que iniciaren actividades, estarán sujetas al pago de este anticipo después del quinto año de operación efectiva, entendiéndose por tal la iniciación de su proceso productivo y comercial. En caso de que el proceso productivo así lo requiera, este plazo podrá ser ampliado, previa autorización de la Secretaría Técnica del Consejo Sectorial de la Producción y el Servicio de Rentas Internas.

Para el caso de medianas empresas, se restará el 100% adicional de los gastos de capacitación. A efecto de lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno se considerarán los siguientes conceptos:

Capacitación técnica dirigida a investigación, desarrollo e innovación tecnológica, que mejore la productividad, dentro de los límites señalados en la Ley de Régimen Tributario Interno.
Gastos en la mejora de la productividad a través de las siguientes actividades: asistencia técnica en el desarrollo de productos, mediante estudios y análisis de mercado y competitividad; asistencia tecnológica a través de contrataciones de servicios profesionales para diseño de procesos, productos, adaptación e implementación de procesos, de diseño de empaques, de desarrollo de software especializado y otros servicios de desarrollo empresarial, dentro de los límites señalados en la Ley de Régimen Tributario Interno. Y otros servicios de desarrollo empresarial.
Gastos de viaje, estadía y promoción comercial para el acceso a los mercados internacionales, tales como ruedas de negocios, participaciones en ferias internacionales, entre otros costos y gastos de similar naturaleza, dentro de los límites señalados en la Ley de Régimen Tributario Interno.

Figura 19. Beneficios Tributarios

Fuente: Ley de Régimen de Tributario Interno y su Reglamento.

Elaborado por: Autor

Base Legal

ARTÍCULOS	
LRTI	RLRTI
9 n.15, 9 n 15.1, 9 n 17, 9 n 18, 9.1, 10 n.17, 10 n.7, 13 n.3, 37, 41 lit b), 41 n.2 lit j) k) l), m), 57	23.1, 23.2, 23.4, 23.5, 46

Figura 20. Beneficios Tributarios

Fuente: Ley de Régimen de Tributario Interno y su Reglamento.

Elaborado por: Autor

3.1.7 La Conciliación Tributaria

Conciliación.-Técnica de Auditoría de verificación escrita, que permite obtener concordancia entre dos conjuntos a través de fuentes de datos separados e independientes pero relacionados entre sí. Siempre que exista dos fuentes independientes de datos originados en una misma base, la técnica de la conciliación puede ser aplicable”²¹

La conciliación tributaria, es el mecanismo descrito en el reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, por el cual se modifica la utilidad o pérdida líquida del ejercicio con la finalidad de establecer la base imponible sobre la que se aplicará la tarifa de Impuesto a la Renta de sociedades.

Base Legal

Art. *46 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.

UTILIDAD CONTABLE (PERDIDA) ANTES DE IMPUESTO A LA RENTA Y PARTICIPACIÓN LABORAL
Menos: 15% participación trabajadores
Partidas Conciliatorias:
Menos: Amortización de pérdidas tributarias (Art. 11 LRTI)
Menos: Ingresos exentos (Art. 9 LRTI)
Menos: Deduciones especiales
Menos: Incremento Neto de Empleos
Menos: Dedución por pago a trabajadores con discapacidad o dependientes (Art. 10 LRTI)
Más: Ajustes de gastos incurridos para generación de Ingresos Exentos.
Más: Participación a trabajadores provenientes de ingresos exentos (15% Art. 36 RALRTI)
Más: Gastos no deducibles
Más ó menos: Otras partidas conciliatorias (Ajustes precios de transferencia)
Menos: Gastos Personales (Personas Naturales)
Más ó (menos) Total partidas conciliatorias
(=) UTILIDAD GRAVABLE
Menos: 100% adicional de gastos capacitación, mejora, viaje para PYMES
Menos: 100% adicional de depreciación y amortización generación de energía limpia.
BASE IMPONIBLE PARA EL IMPUESTO A LA RENTA
13% Impuesto a la renta (si se reinvierten las utilidades Art. 37 LRTI)
23% Impuesto a la renta (si se distribuyen las utilidades)
IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO
LIQUIDACIÓN EN LA DECLARACIÓN DE IMPUESTO A LA RENTA
(A) IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO
(B) ANTICIPO CALCULADO EN EL AÑO ANTERIOR 20XX (anterior)

²¹ Diccionario Contable y más... 2002-2003 Nelson Dávalos Geovanny Córdova ABACO.

IMPUESTO A LA RENTA MAYOR ENTRE A Y B
Cuotas del anticipo obtenido en el año anterior y pagado en julio y septiembre del año 20XX (presente)
Saldo del anticipo obtenido en el año 20XX (presente)
Retenciones en la fuente del año 20XX (presente) (Art. 46 LRTI)
Compensación por pago indebido - notas de crédito o auto compensación (Art. 52 CT, Art. 47 LRTI)
TOTAL IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR (POR COBRAR)
Impuesto a la renta local
Impuesto a la renta pagado en el exterior que no provenga de paraíso fiscal (Art. 49 LRTI)
TOTAL IMPUESTO A LA RENTA

Figura 21. Conciliación Tributaria

Fuente: Reglamento a la Ley de Régimen de Tributario Interno

Elaborado por: Autor

3.1.8 Determinación del Impuesto a la Renta

La Determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la Administración Tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo.

La determinación de la obligación tributaria se efectúa por cualquiera de los siguientes sistemas:

3.1.8.1 Por declaración del Sujeto Pasivo.-

Esta determinación se efectúa mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo.

3.1.8.2 Por actuación de la Administración Tributaria.-

El sujeto activo establecerá la obligación tributaria en todos los casos en que la Administración Tributaria ejerza su potestad determinadora directa o presuntivamente.

3.1.8.2.1 Directa.-

Se la realiza sobre la declaración del sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la Administración Tributaria en sus bases de datos o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes.

3.1.8.2.2 Presuntiva.-

Esta determinación se efectúa cuando no es posible la determinación directa, sea por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya por que los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presenten mérito suficiente para acreditarla. En estos casos la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias, y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva.

3.1.8.2.3 De modo Mixto.-

Es la que efectúa la Administración Tributaria a base de los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos para todos los efectos.

Base Legal

ARTÍCULOS	
LRTI	CÓDIGO TRIBUTARIO
18, 22, 23, 24, 25	87,88, 89, 90, 91, 92, 93

Figura 22. Determinación del Impuesto a la Renta

Fuente: Código Tributario, Ley de Régimen de Tributario Interno

Elaborado por: Autor

3.1.9 Declaración del Impuesto a la Renta de Sociedades

El Código Tributario en el Art. 96, literal d) señala que uno de los deberes formales de los responsables o contribuyentes, es presentar las declaraciones que correspondan.

La declaración de Impuesto a la Renta deberá efectuarse en la forma y contenido que, mediante resolución de carácter general, defina el Director General del Servicio de Rentas Internas.

Para las sociedades, el plazo inicia el 01 de febrero del año siguiente al que corresponde la declaración y vence en las siguientes fechas, según el noveno dígito del número del Registro Único de Contribuyentes (RUC) de la sociedad.

Si el noveno dígito es	Fecha de Vencimiento
1	10 de abril
2	12 de abril
3	14 de abril
4	16 de abril
5	18 de abril
6	20 de abril
7	22 de abril
8	24 de abril
9	26 de abril
0	28 de abril

En el caso de errores en las declaraciones²², estas pueden ser sustituidas por una nueva declaración que contenga toda la información pertinente. Deberá identificarse, en la nueva declaración, el número de formulario que sustituye, señalándose también los valores que fueron cancelados con la anterior declaración.

Las sociedades que por cualquier causa y siempre dentro de las disposiciones legales pertinentes, suspendan actividades antes de la terminación del correspondiente ejercicio económico, podrán efectuar las declaraciones anticipadas²³ de impuesto a la renta dentro del plazo máximo de 30 días de la fecha de terminación de la actividad económica. En igual plazo se presentará la declaración por las empresas que desaparezcan por efectos de proceso de escisión, fusión, absorción o cualquier otra forma de transformación de sociedades.

La Superintendencia de Compañías verificará el cumplimiento de la presentación de la declaración y pago del impuesto a la renta por parte de las sociedades en liquidación y, antes del proceso de liquidación se verificará la presentación de la declaración por el período que corresponda al ejercicio impositivo dentro del cual se culmina dicho proceso.

²² Art. 272 Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.

²³ Art. 40 Ley de Régimen Tributario; Art. 74 Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.

Base Legal

ARTÍCULOS	
LRTI	RLRTI
40,41,42, 42.1	70,72,73,74,75

Figura 23. Declaración de Impuesto a la Renta

Fuente: Ley de Régimen de Tributario Interno y su Reglamento

Elaborado por: Autor

Mediante resolución No. NAC-DGERCGC12-00032 del 24 de enero de 2012, el Director General del Servicio de Rentas Internas , resuelve que las declaraciones de impuestos administrados por el Servicio de Rentas Internas por parte de los contribuyentes, se realizarán exclusivamente en medio magnético vía internet, de acuerdo con los sistemas y herramientas tecnológicas establecidas para tal efecto por el Servicio de Rentas Internas, cualquiera que sea el monto de sus obligaciones tributarias, aun cuando la declaración que se presente no tenga impuestos u otros conceptos a pagar

Los contribuyentes deberán suscribir el respectivo acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos para la declaración y pago de obligaciones tributarias por internet, en caso de no contar aún con la clave para el acceso a los servicios brindados a través de la plataforma electrónica institucional.

En caso de no contar con autorización de débito automático de cuenta corriente o cuenta de ahorros para el pago de impuestos, el contribuyente podrá efectuar el pago mediante la presentación del Comprobante Electrónico de Pago (CEP), en los medios puestos a disposición por las instituciones del sistema financiero que mantengan convenio de recaudación con el Servicio de Rentas Internas, para el cobro de tributos.

La mencionada obligatoriedad, será aplicable de acuerdo al siguiente calendario:

Si el noveno dígito es	Mes de obligatoriedad (A partir de)
1 y 2	Mayo de 2012
3 y 4	Julio de 2012
5 y 6	Septiembre de 2012
7 y 8	Noviembre de 2012
9 y 0	Diciembre de 2012

4. CAPÍTULO No. 4

En el presente capítulo, expondré casos específicos y cotidianos que se presentan en el transcurso de las actividades comerciales y financieras en las empresas ecuatorianas en las cuales se aplica la NIC 12, de manera didáctica se resolverá cada caso y se aproximará a las conclusiones sobre las incidencias que tiene la aplicación de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias.

Conforme se ha detallado en el capítulo anterior se debe tomar en cuenta los siguientes preceptos:

- ✓ Todo ingreso exento contemplado en el Artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se denomina Diferencia Permanente.
- ✓ Las deducciones especiales contempladas en el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversión, al igual que los beneficios por generación de nuevos empleos, y contratación de empleados con discapacidad se consideran Diferencias Permanentes.
- ✓ Las Diferencias Permanentes tienen incidencia solamente en la conciliación tributaria por ende afectan al cálculo del Impuesto a la Renta Corriente.
- ✓ Las diferencias permanentes se registran en el período que se reconocen y no trascienden más allá del mismo.
- ✓ Las diferencias permanentes, no se contabiliza ningún activo o pasivo por impuestos diferidos, ya que son causadas por transacciones que son registradas en los estados financieros de un ejercicio y que nunca afectarán la determinación del gasto tributario por impuesto a la renta ni el correspondiente pasivo a pagar.
- ✓ Las Diferencias Temporarias se reconocen en más de un ejercicio económico y su tendencia es a convertirse en cero en el tiempo futuro.
- ✓ Los Gastos No Deducibles, pueden ser Diferencias Temporarias o Permanentes.
- ✓ Las Diferencias Temporarias tienen tratamiento contable como activo o pasivo.

4.1 Efecto en la recaudación tributaria por la aplicación de la NIC 12

En artículo publicado el 09 de enero de 2013, el Economista Carlos Illescas, se cuestiona ¿Tiene efecto en la recaudación tributaria la aplicación del impuesto diferido establecido en la NIC 12 Impuesto a las Ganancias?

"La aplicación del impuesto diferido en ningún instante produce ningún perjuicio en la recaudación de impuestos, por el contrario siguen siendo las entidades controladas las que se perjudican financieramente hablando por el flujo de efectivo.

El desarrollo de un ejercicio nos ayudará sostener este criterio. Suponiendo que una entidad constituida en el año 2012 tiene Gastos de Constitución por US\$50.000, los cuales según el Artículo 12 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno se debe hacer en un plazo de cinco años, a razón del veinte por ciento (20%) anual, pero que según la NIC 38 Activos Intangibles debe enviarse al gasto en el periodo en el que se producen, originan una diferencia temporaria según la NIC 12 y por lo tanto dan lugar a la aplicación del impuesto diferido.

En el cuadro A se muestra cómo se debe amortizar en el tiempo según la norma fiscal.

CUADRO A
EXPRESADO EN UNIDADES MONETARIAS

EJERCICIO FISCAL	2012	2013	2014	2015	2016
GASTOS DE CONSTITUCIÓN	50,000.00	50,000.00	50,000.00	50,000.00	50,000.00
AMORTIZACIÓN	10,000.00	20,000.00	30,000.00	40,000.00	50,000.00
SALDO EN LIBROS	40,000.00	30,000.00	20,000.00	10,000.00	-

A continuación en el cuadro B consideremos el efecto si se hubiera mantenido el marco normativo contable anterior, esto es las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, bajo el supuesto de generar ingresos anualmente por US\$100.000 y gastos por US\$60.000 los cuales incluyen US\$10.000 por la amortización de los gastos de constitución, para cada uno de los periodos así como una tasa impositiva estándar de 24%.

CUADRO B
EXPRESADO EN UNIDADES MONETARIAS

EJERCICIO FISCAL	2012	2013	2014	2015	2016
INGRESOS	100,000.00	100,000.00	100,000.00	100,000.00	100,000.00
GASTOS	60,000.00	60,000.00	60,000.00	60,000.00	60,000.00
UTILIDAD GRAVABLE	40,000.00	40,000.00	40,000.00	40,000.00	40,000.00
TASA IMPOSITIVA 24%	0.24	0.24	0.24	0.24	0.24
IMPUESTO POR PAGAR	9,600.00	9,600.00	9,600.00	9,600.00	9,600.00

El contribuyente hubiera tenido que pagar impuesto a la renta por US\$9.600 en cada periodo.

A continuación en el cuadro C se muestra cuál hubiera sido el efecto de aplicación del impuesto diferido establecido por la NIC12 Impuesto a las Ganancias, contemplada dentro de las Normas Internacionales de Información Financiera, bajo los mismos supuestos.

CUADRO C
EXPRESADO EN UNIDADES MONETARIAS

EJERCICIO FISCAL	2012	2013	2014	2015	2016
INGRESOS	100,000.00	100,000.00	100,000.00	100,000.00	100,000.00
GASTOS	100,000.00	50,000.00	50,000.00	50,000.00	50,000.00
UTILIDAD GRAVABLE	-	50,000.00	50,000.00	50,000.00	50,000.00
DIFERENCIA TEMPORARIA	40,000.00	(10,000.00)	(10,000.00)	(10,000.00)	(10,000.00)
BASE IMPONIBLE	40,000.00	40,000.00	40,000.00	40,000.00	40,000.00
TASA IMPOSITIVA 24%	0.24	0.24	0.24	0.24	0.24
IMPUESTO POR PAGAR	9,600.00	9,600.00	9,600.00	9,600.00	9,600.00

Como todos los gastos de constitución deben ser considerados como gastos del periodo, entonces la Utilidad contable base para el pago de impuestos es cero en el periodo 2012, existiendo una diferencia temporaria por la que se paga impuestos en el periodo por US\$9.600.

Para el periodo 2013 la Utilidad contable es de US\$50.000, sin embargo al mantener una partida contable de activo por impuestos a recuperar originada en el periodo anterior debido a que enviamos gastos no deducibles según la norma tributaria, produce una Base Imponible por US\$40.000 por lo tanto, el impuesto generado en este periodo será por US\$9.600 aplicando una tasa impositiva de 24%.

Desde el punto de vista del gasto, es como si a la utilidad contable, para el caso del ejemplo se le hubiera cargado el gasto de la amortización de los gastos de constitución, entonces esta empresa hubiera tenido una base imponible de US\$40.000.

Para los ejercicios fiscales siguientes el enfoque es similar.

El ejercicio nos permite demostrar que con la aplicación de las NIIF no existen diferencias en el cálculo de impuestos que afecten al fisco en su recaudación, por lo tanto, vale preguntarse ¿por qué no se permite la aplicación del principio contable del impuesto diferido tal como señala la NIC 12 en el cálculo del impuesto a pagar?²⁴

²⁴<http://gacetasansana.usm.edu.ec/index.php/2013-01-09-19-58-24/gaceta1/25-efecto-de-las-nic>

4.2 Casos Prácticos de aplicación de la NIC N.12

4.2.1 CASO No.1 Provisión por Obsolescencia de Inventario

La compañía Equiss S.A., cuya actividad económica es la fabricación y comercialización de repuestos para vehículos livianos multimarca, mantiene un inventario al 31 de diciembre de 20X2, de \$ 731.838,00. La política contable que mantiene la compañía es que aquellos repuestos que no hayan tenido movimiento por más de 5 años se deben provisionar al 100% de su valor.

Mediante un análisis efectuado por expertos en la valoración de inventarios de repuestos (Peritos) concluye que existen en el inventario varios repuestos de muy baja rotación con una antigüedad superior a 5 años y de difícil realización valorados en \$25.901,34. El gasto generado por esta provisión fiscalmente no es deducible, hasta que la compañía cumpla con las formalidades descritas en el artículo 28 numeral 8 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno. Como dato adicional la utilidad contable al 31 de diciembre de 20X2 es de \$ 600.000,00, la tarifa de impuestos es de 23% para 20X2 y 22% para 20X3

Se pide determinar si existen impuestos diferidos, ¿cuál es el monto del impuesto diferido?

¿Es activo o pasivo?

Paso N.1 Se debe determinar el Valor Contable o el importe en libros como indica la Norma Internacional.

Importe en libros = Valor Registrado en el balance= \$25.901,34

Paso N.2 Se debe determinar la Base Fiscal.

En el presente caso la Base Fiscal = 0

Paso N.3 Se debe generar la diferencia temporaria.

TIPO DE CUENTA	IMPORTE EN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA
PASIVO	25,901.34	-	25,901.34

Paso N.4 Identifique si se trata de una diferencia temporaria Deducible o Imponible.

CUENTA DE	CIERRE DE EJERCICIO	DIFERENCIA TEMPORARIA	IMPUESTO DIFERIDO
PASIVO	V.C < B.F.	IMPONIBLE	PASIVO
PASIVO	V.C > B.F.	DEDUCIBLE	ACTIVO

Para el presente caso la diferencia temporaria es deducible y generará un Activo por Impuesto Diferido

Paso N.5 Valorar el potencial impuesto diferido.

DIFERENCIA TEMPORARIA	TARIFA	ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO
25,901.34	22%	5,698.29

Se trata de un potencial impuesto diferido ACTIVO, ya que la base fiscal es menor que el importe en libros o valor contable y estamos evaluando una cuenta de Pasivo,

En cuanto a la tarifa, siempre se va a utilizar la tarifa de impuesto con la cual todas las partidas temporarias se van a realizar en el futuro, en el presente caso el 22%.

Este impuesto diferido ACTIVO, representa el monto que la compañía Equiss S.A. podrá recuperar de la Autoridad Fiscal en el futuro, cuando la baja del inventario obsoleto se regularice de acuerdo a las normas tributarias, y se genere un gasto deducible.

El asiento contable sería:

Activo por Impuesto Diferido	5.698,29	
a) Ingreso por Impuesto a la Renta diferido		5.698,29

Efecto de la CIRCULAR NO. NAC-DGECCGC12-00009

Para la Administración Tributaria en cumplimiento a lo dispuesto en la Circular No. NAC-DGECCGC12-00009 el gasto que genera la provisión por obsolescencia sería NO DEDUCIBLE, y no permitirá la compensación de este en períodos futuros.

4.2.2 CASO No.2 Provisión por Garantías de Producto

La compañía Equiss S.A., ha identificado que uno de sus artículos mantiene defectos en su fabricación, por lo cual al 31 de diciembre de 20X2 ha generado una provisión para cubrir garantías de sus productos de hasta un año después de vendidos en el año 20X2. La política contable de la compañía indica que la provisión para atender garantías debe ser igual al 75 % del valor total vendido del artículo defectuoso en el período contable.

Para este caso las ventas del artículo en cuestión fueron de \$ 60.000,00 es decir la provisión sería de \$ 45.000,00. La normativa tributaria no admite fiscalmente el gasto que genera esta provisión hasta que las garantías sean ejecutadas en el período correspondiente.

Se pide determinar si existen impuestos diferidos, ¿cuál es el monto del impuesto diferido?

¿Es activo o pasivo?

Paso N.1 Se debe determinar el Valor Contable o el importe en libros como indica la Norma Internacional.

Importe en libros = Valor Registrado en el balance= \$45.000,00

Paso N.2 Se debe determinar la Base Fiscal.

En el presente caso la Base Fiscal = 0

Paso N.3 Se debe generar la diferencia temporaria.

TIPO DE CUENTA	IMPORTE EN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA
PASIVO	45,000.00	-	45,000.00

Paso N.4 Identifique si se trata de una diferencia temporaria Deducible o Imponible.

CUENTA DE	CIERRE DE EJERCICIO	DIFERENCIA TEMPORARIA	IMPUESTO DIFERIDO
PASIVO	V.C < B.F.	IMPONIBLE	PASIVO
PASIVO	V.C > B.F.	DEDUCIBLE	ACTIVO

Para el presente caso la diferencia temporaria es deducible y generará un Activo por Impuesto Diferido.

Paso N.5 Valorar el potencial impuesto diferido.

DIFERENCIA TEMPORARIA	TARIFA	ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO
45,000.00	22%	9,900.00

Se trata de un potencial impuesto diferido ACTIVO, ya que la base fiscal es menor que el importe en libros o valor contable y estamos evaluando una cuenta de Pasivo,

En cuanto a la tarifa, siempre se va a utilizar la tarifa de impuesto con la cual todas las partidas temporarias se van a realizar en el futuro, en el presente caso el 22%.

Este impuesto diferido ACTIVO, representa el monto que la compañía Equiss S.A. podrá recuperar de la Autoridad Fiscal en el futuro, cuando efectúe los gastos correspondientes a cubrir las garantías por el artículo defectuoso.

El asiento contable sería:

Activo por Impuesto Diferido	9.900,00	
a) Ingreso por Impuesto a la Renta diferido		9.900,00

Efecto de la CIRCULAR NO. NAC-DGECCGC12-00009

Para la Administración Tributaria, en cumplimiento a lo dispuesto en la Circular No. NAC-DGECCGC12-00009 el gasto que genera la provisión por garantía de productos sería NO DEDUCIBLE, y no permitirá la compensación de este en períodos futuros.

4.2.3 CASO No.3 Provisión para Cuentas Incobrables

La compañía Equiss S.A., mantiene una provisión por cuentas por cobrar mismas que de acuerdo a su política contable se generan cuando han transcurrido en el activo sin ningún movimiento por más de 360 días y se provisiona al 100% de su valor, esta provisión al 31 de diciembre de 20X2 registra \$ 25.000,00. El gasto que genera esta provisión es aceptada fiscalmente únicamente por \$18.500,00 debido

a que esta porción cumple con lo dispuesto en el artículo 10 N. 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Se pide determinar si existen impuestos diferidos, ¿cuál es el monto del impuesto diferido?

¿Es activo o pasivo?

Paso N.1 Se debe determinar el Valor Contable o el importe en libros como indica la Norma Internacional.

Importe en libros = Valor Registrado en el balance= \$25.000,00

Paso N.2 Se debe determinar la Base Fiscal.

En el presente caso la Base Fiscal = 18.500,00

Paso N.3 Se debe generar la diferencia temporaria.

TIPO DE CUENTA	IMPORTE EN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA
PASIVO	25,000.00	18,500.00	6,500.00

Paso N.4 Identifique si se trata de una diferencia temporaria Deducible o Imponible.

CUENTA DE	CIERRE DE EJERCICIO	DIFERENCIA TEMPORARIA	IMPUESTO DIFERIDO
PASIVO	V.C < B.F.	IMPONIBLE	PASIVO
PASIVO	V.C > B.F.	DEDUCIBLE	ACTIVO

Para el presente caso la diferencia temporaria es deducible y generará un Activo por Impuesto Diferido

Paso N.5 Valorar el potencial impuesto diferido.

DIFERENCIA TEMPORARIA	TARIFA	ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO
6,500.00	22%	1,430.00

Se trata de un potencial impuesto diferido ACTIVO, ya que la base fiscal es menor que el importe en libros o valor contable y estamos evaluando una cuenta de Pasivo,

En cuanto a la tarifa, siempre se va a utilizar la tarifa de impuesto con la cual todas las partidas temporarias se van a realizar en el futuro, en el presente caso el 22%.

Este impuesto diferido ACTIVO, representa el monto que la compañía Equiss S.A. podrá recuperar de la Autoridad Fiscal en el futuro, cuando los créditos cumplan con lo establecido en la normativa tributaria. El asiento contable sería:

Activo por Impuesto Diferido	1.430,00	
a) Ingreso por Impuesto a la Renta diferido		1.430,00

Efecto de la CIRCULAR NO. NAC-DGECCGC12-00009

Para la Administración Tributaria, en cumplimiento a lo dispuesto en la Circular No. NAC-DGECCGC12-00009 el gasto que genera la provisión por cuentas incobrables de productos sería NO DEDUCIBLE, y no permitirá la compensación de este en períodos futuros.

4.2.4 CASO No.4 Provisión para Jubilación Patronal

La compañía Equiss S.A., mantiene una provisión por jubilación patronal misma que de acuerdo a su política contable se generan a partir del quinto año de servicio del trabajador, esta provisión al 31 de diciembre de 20X2 registra \$ 78.431,00. De acuerdo al art. 28 numeral1 literal f) del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario, son deducibles las provisiones para jubilación patronal al referirse a los trabajadores que hayan cumplido por lo menos diez años de trabajo en la misma empresa. De acuerdo al cálculo actuarial efectuado se determina que el monto de la provisión para atender jubilación patronal de empleados mayor a 10 años es de \$ 43.276,00.

Se pide determinar si existen impuestos diferidos, ¿cuál es el monto del impuesto diferido?

¿Es activo o pasivo?

Paso N.1 Se debe determinar el Valor Contable o el importe en libros como indica la Norma Internacional.

Importe en libros = Valor Registrado en el balance= 78.431,00

Paso N.2 Se debe determinar la Base Fiscal.

En el presente caso la Base Fiscal = 43.276,00

Paso N.3 Se debe generar la diferencia temporaria.

TIPO DE CUENTA	IMPORTE EN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA
PASIVO	78,431.00	43,276.00	35,155.00

Paso N.4 Identifique si se trata de una diferencia temporaria Deducible o Imponible.

CUENTA DE	CIERRE DE EJERCICIO	DIFERENCIA TEMPORARIA	IMPUESTO DIFERIDO
PASIVO	V.C < B.F.	IMPONIBLE	PASIVO
PASIVO	V.C > B.F.	DEDUCIBLE	ACTIVO

Para el presente caso la diferencia temporaria es deducible y generará un Activo por Impuesto Diferido

Paso N.5 Valorar el potencial impuesto diferido.

DIFERENCIA TEMPORARIA	TARIFA	ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO
35,155.00	22%	7,734.10

Se trata de un potencial impuesto diferido ACTIVO, ya que la base fiscal es menor que el importe en libros o valor contable y estamos evaluando una cuenta de Pasivo,

En cuanto a la tarifa, siempre se va a utilizar la tarifa de impuesto con la cual todas las partidas temporarias se van a realizar en el futuro, en el presente caso el 22%.

Este impuesto diferido ACTIVO, representa el monto que la compañía Equiss S.A. podrá recuperar de la Autoridad Fiscal en el futuro, cuando la provisión sea deducible de acuerdo a lo establecido en la normativa tributaria. El asiento contable sería:

Activo por Impuesto Diferido	7.734,10	
a) Ingreso por Impuesto a la Renta diferido		7.734,10

Efecto de la CIRCULAR NO. NAC-DGECCGC12-00009

Para la Administración Tributaria, en cumplimiento a lo dispuesto en la Circular No. NAC-DGECCGC12-00009 el gasto que genera la provisión por jubilación patronal de productos sería NO DEDUCIBLE, y no permitirá la compensación de este en períodos futuros.

4.2.5 CASO No.5 Reavalúo Propiedad Planta de Equipo

La compañía Equiss S.A. al 31 de diciembre de 20X2 realizó un reavalúo de sus edificios hasta \$2.097.339,00 y se estimó que la vida útil es de 65 años.

El inmueble a la fecha de reavalúo mantiene 12 años de antigüedad y los valores registrados en libros son los siguientes.

Propiedad, Plata y Equipo	\$216,794.00
Depreciación Acumulada	\$130,076.40

La depreciación ha sido calculada de manera lineal con una vida útil estimada de 20 años la misma que es aceptada fiscalmente.

La Administración Tributaria no ajustó la base fiscal para reflejar los efectos del reavalúo.

Se pide determinar si existen impuestos diferidos, ¿cuál es el monto del impuesto diferido?

¿Es activo o pasivo?

TRATAMIENTO FISCAL	Importe en Libros	Períodos cumplidos	Vida Útil	Dep. Anual
Propiedad, Planta y Equipo	216,794.00	12	20	10,839.70
Dep. Acumulada	130,076.40			
Valor Neto P,P,E	86,717.60			

TRATAMIENTO CONTABLE	Importe en Libros	Períodos cumplidos	Vida Útil	Dep. Anual
Propiedad, Planta y Equipo	216,794.00	12	65	3,335.29
Dep. Acumulada	40,023.51			
Valor Neto P,P,E	176,770.49			

Paso N.1 Se debe determinar el Valor Contable o el importe en libros como indica la Norma Internacional.

Importe en libros= Valor Registrado en el balance= 176.770,50

Paso N.2 Se debe determinar la Base Fiscal.

En el presente caso la Base Fiscal = 86.717,60

Paso N.3 Se debe generar la diferencia temporaria.

TIPO DE CUENTA	IMPORTE EN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA
ACTIVO	176,770.50	86,717.60	90,052.90

Paso N.4 Identifique si se trata de una diferencia temporaria Deducible o Imponible.

CUENTA DE	CIERRE DE EJERCICIO	DIFERENCIA TEMPORARIA	IMPUESTO DIFERIDO
ACTIVO	V.C > B.F.	IMPONIBLE	PASIVO

Para el presente caso la diferencia temporaria es imponible y generará un Pasivo por Impuesto Diferido

Paso N.5 Valorar el potencial impuesto diferido.

DIFERENCIA TEMPORARIA	TARIFA	PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO
90,052.90	22%	19,811.64

Se trata de un potencial impuesto diferido PASIVO, ya que la base fiscal es menor que el importe en libros o valor contable y estamos evaluando una cuenta de Activo.

En cuanto a la tarifa, siempre se va a utilizar la tarifa de impuesto con la cual todas las partidas temporarias se van a realizar en el futuro, en el presente caso el 22%.

Este impuesto diferido PASIVO, representa el monto que la compañía Equiss S.A. tendrá que desembolsar o pagar a la Autoridad Fiscal en el futuro. El asiento contable sería:

Otros Resultados Integrales /		
Resultados Acumulados Provenientes		
de Adopción por primera vez de las Niif	19.811,64	
a) Pasivo por Impuesto Diferido		19.811,64

Nota.- al tratarse de adopción por primera vez de las NIIF es recomendable realizar los siguientes asientos de ajuste en la contabilidad.

	-A-	
Depreciación Acumulada		130,076.40
a) Resultados Acumulados Provenientes		
de Adopción por primera vez de las Niif		130,076.40
<i>v/reversión depreciación acumulada a la fecha de re avalúo</i>		

	-B-	
Resultados Acumulados Provenientes		
de Adopción por primera vez de las Niif	40,023.51	
a) Depreciación Acumulada		40,023.51
<i>v/registo de nueva depreciación NIIF</i>		

	-C-	
Resultados Acumulados Provenientes		
de Adopción por primera vez de las Niif	19.811,64	
a) Pasivos por Impuestos Diferidos		19.811,64
<i>v/registo de pasivos Imp. Diferidos por cambio de vida útil de p.p.e.</i>		

Tabla 3 Cuadro Resumen de Casos Incorporados en el Estado de Situación Financiera

Referencia	ACTIVOS	Cuenta Contable	Importe en Libros	Base Fiscal	Diferencia Temporaria		Tasa	Impuesto Diferido	
					Deducible	Imponible		Activo	Pasivo
	Activo	Efectivo y Equivalentes	30,000.00	30,000.00			22%		
	Activo	Clientes	323,078.00	323,078.00			22%		
CASO 3	Pasivo	Provisión Cuentas por Cobrar	25,000.00	18,500.00	6,500.00		22%	\$ 1,430.00	
	Activo	Inventarios	731,838.00	731,838.00			22%		
CASO 1	Pasivo	Provisión obsolescencia	25,901.34	-	25,901.34		22%	\$ 5,698.29	
	Activo	Pre pagados	85,341.00	85,341.00			22%		
	Activo	Inversiones	650,000.00	650,000.00			22%		
	Activo	Propiedad, Planta y Equipo	216,794.00	216,794.00			22%		
		Dep. Acumulada P.P.E	40,023.51	130,076.40			22%		
CASO 5	Activo	Neto P.P.E.	176,770.49	86,717.60		90,052.89	22%		\$ 19,811.64
	Activo	Activos Intangibles	18,970.00	18,970.00			22%		
	Activo	Otros Activos	4,500.00	4,500.00			22%		
		Total Activos	1,969,596.15						
Referencia	PASIVOS	Cuenta Contable	Importe en Libros	Base Fiscal	Diferencia Temporaria		Tasa	Impuesto Diferido	
					Deducible	Imponible		Activo	Pasivo
	Pasivo	Préstamos Bancarios	100,000.00	100,000.00			22%		
CASO 2	Pasivo	Provisión Garantías Producto	45,000.00	-	45,000.00		22%	\$ 9,900.00	
CASO 4	Pasivo	Provisión Jubilación Patronal	78,431.00	43,276.00	35,155.00		22%	\$ 7,734.10	
	Pasivo	Cuentas por Pagar proveedores	98,000.00	98,000.00			22%		
	Pasivo	Gastos Acumulados por Pagar	76,439.00	76,439.00			22%		
	Pasivo	Ingresos Diferidos	70,000.00	70,000.00			22%		
	Pasivo	Prestaciones sociales por pagar	20,000.00	20,000.00			22%		
		Total Pasivos	487,870.00						
		Patrimonio	1,481,726.15						

Fuente: NIC 12.

Elaborado por: Autor

ASIENTOS CONTABLES DE IMPUESTOS DIFERIDOS

Activo por Impuesto Diferido	24.753,39	
a) Ingreso por Impuesto a la Renta diferido		24.753,39
Otros Resultados Integrales / Resultados Acumulados Provenientes de Adopción por primera vez de las Niif	19.811,64	
a) Pasivo por Impuesto Diferido		19.811,64

4.2.6 CASO No.6 Pérdidas Tributarias

En el Ecuador la Ley de Régimen Tributario Interno, prevé que se pueda compensar las pérdidas sufridas en determinado período fiscal, con las utilidades que con posterioridad genere la compañía de la siguiente manera:

“Art. 11.- Pérdidas.- Las sociedades, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad pueden compensar las pérdidas sufridas en el ejercicio impositivo, con las utilidades gravables que obtuvieren dentro de los cinco períodos impositivos siguientes, sin que se exceda en cada período del 25% de las utilidades obtenidas. Al efecto se entenderá como utilidades o pérdidas las diferencias resultantes entre ingresos gravados que no se encuentren exentos menos los costos y gastos deducibles.”

La compañía Equiss S.A. presenta en el año 20X1 una pérdida contable de \$ 50.000,00 Gastos no deducibles por \$ 1.000,00 e Ingresos Exentos por \$200,00. En los años 20X2, 20X3, 20X4, 20X5, una utilidad de \$50.000,00 y Gastos no deducibles por \$ 500,00. La tasa impositiva es del 22%. Se pide aplicar lo dispuesto en el Art. 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno y en la NIC 12.

Paso N.1 Se debe determinar el Valor Contable o el importe en libros como indica la Norma Internacional.

Importe en libros = Valor Registrado en el balance= 0,00

Paso N.2 Se debe determinar la Base Fiscal.

En el presente caso la Base Fiscal = 49.200,00

Paso N.3 Se debe generar la diferencia temporaria.

TIPO DE CUENTA	IMPORTE EN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA
ACTIVO	0.00	49,200.00	49,200.00

Paso N.4 Identifique si se trata de una diferencia temporaria Deducible o Imponible.

CUENTA DE	CIERRE DE EJERCICIO	DIFERENCIA TEMPORARIA	IMPUESTO DIFERIDO
ACTIVO	V.C < B.F.	DEDUCIBLE	ACTIVO
PASIVO	V.C > B.F.	DEDUCIBLE	ACTIVO

Para el presente caso la diferencia temporaria es deducible y generará un Activo por Impuesto Diferido

Paso N.5 Valorar el potencial impuesto diferido.

DIFERENCIA TEMPORARIA	TARIFA	ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO
49,200.00	22%	10,824.00

Se trata de un potencial impuesto diferido ACTIVO, ya que la base fiscal es mayor que el importe en libros o valor contable y estamos evaluando una cuenta de Activo,

En cuanto a la tarifa, siempre se va a utilizar la tarifa de impuesto con la cual todas las partidas temporarias se van a realizar en el futuro, en el presente caso el 22%.

Este impuesto diferido ACTIVO, representa el monto que la compañía Equiss S.A. podrá recuperar de la Autoridad Fiscal en el futuro, cuando se realice la compensación de pérdidas de acuerdo a lo establecido en la normativa tributaria. El asiento contable sería:

Activo por Impuesto Diferido	10.824,00	
a) Ingreso por Impuesto a la Renta diferido		10.824,00

Efecto de la CIRCULAR No. NAC-DGECCGC12-00009

Para la Administración Tributaria en cumplimiento a lo dispuesto en la Circular No. NAC-DGECCGC12-00009 el gasto que genera la amortización de pérdidas sería NO DEDUCIBLE, y no permitirá la compensación de este en períodos futuros, en contraposición con lo dispuesto por la Ley de Régimen Tributario.

Tabla 4
EJERCICIO PRÁCTICO DE PÉRDIDAS TRIBUTARIAS CON IMPUESTOS DIFERIDOS

	AÑO 20X1	AÑO 20X2	AÑO 20X3	AÑO 20X4	AÑO 20X5
Utilidad / Pérdida Contable	\$ (50.000,00)	\$ 50.000,00	\$ 50.000,00	\$ 50.000,00	\$ 50.000,00
(+)Gastos No Deducibles	\$ 1.000,00	\$ 500,00	\$ 500,00	\$ 500,00	\$ 500,00
(-) Ingresos Exentos	\$ 200,00	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Utilidad / Pérdida Tributaria	\$ (49.200,00)	\$ 50.500,00	\$ 50.500,00	\$ 50.500,00	\$ 50.500,00
Compensación Pérdidas		\$ 12.625,00	\$ 12.625,00	\$ 12.625,00	\$ 11.325,00
Renta Imponible		\$ 37.875,00	\$ 37.875,00	\$ 37.875,00	\$ 39.175,00
Tasa Impositiva	22%	22%	22%	22%	22%
Activo por Impuesto Diferido	\$ (10.824,00)	\$ 2.777,50	\$ 2.777,50	\$ 2.777,50	\$ 2.491,50
Impuesto a la Renta Corriente		\$ 8.332,50	\$ 8.332,50	\$ 8.332,50	\$ 8.618,50

Fuente: Art. 11 Ley de Régimen de Tributario Interno.
 Elaborado por: Autor

CAPÍTULO No. 5

5.1 Conclusiones

La normativa tributaria ecuatoriana todavía se centra en dos aspectos: el costo histórico y la renta, mientras que la contabilidad al ser un instrumento para presentar y revelar información útil para la toma de decisiones en los estados financieros de la compañía mantiene el concepto de costo amortizado y valor razonable.

La NIC 12 muestra el efecto que tienen las diferencias existentes entre el Importe en Libros y la Base Fiscal de las cuentas contables en las finanzas de la compañía, es decir no afecta a la utilidad o pérdida.

La aplicación de la NIC 12 impuesto a las ganancias no solamente sería aplicable a las Sociedades controladas por la Superintendencia de Compañías, sino a las Personas Naturales Obligadas a llevar contabilidad y Sucesiones Indivisas en el Ecuador.

La Norma Internacional de Contabilidad N. 12, señala que los costos y gastos deben estar vinculados a los ingresos y que deben ser imputados en el mismo período en que se origina el ingreso. Por lo tanto, si el impuesto se relaciona con ingresos o ganancias de un período debe imputarse como gasto (impuesto) en el mismo período en que se generaron los ingresos o ganancias, visto así surge el método del Impuesto a la Renta Diferido, a través del cual se asocian adecuadamente en el tiempo el ingreso con el gasto relacionado (la Utilidad Contable y el gasto por Impuesto a la Renta), determinando de esta manera el gasto que se origina contablemente sobre la base de lo causado, como lo hemos podido notar en el desarrollo de los casos del capítulo anterior

La Circular No. NAC-DGECCGC12-00009, emitida por el Servicio de Rentas Internas, genera un conflicto en la aplicabilidad de lo dispuesto por las Normas Internacionales de Contabilidad específicamente la NIC 12, al no reconocer la temporalidad de los gastos que generan Activos por Impuestos Diferidos; elimina esta figura y deja como única opción para reportar un impuesto diferido a la amortización de pérdidas descrita en el Artículo 11 de la Ley

de Régimen Tributario Interno; en este caso es imprescindible la aplicación de la NIC 12, con la finalidad de registrar el efecto impositivo que se tendrá en un futuro.

La Circular, al ser una resolución de carácter normativo, es de aplicación general y obligatoria, sin embargo mantiene una jerarquía inferior a la Ley de Régimen Tributario Interno de acuerdo al artículo 425 de la Constitución del Ecuador, y por tanto pudiera ser impugnada en sede judicial alegando vicios de legalidad.

La aplicación de la NIC 12, conforme lo he demostrado en los ejercicios planteados, no constituye un escudo fiscal o un medio para lograr evasión o elusión tributaria ni afecta a la recaudación tributaria.

La norma contable NIC 12 y la aplicación correcta de la misma, requiere mantener proyecciones de ingresos futuros, con la finalidad de mantener elementos de juicio razonables para la contabilización de los activos por impuestos diferidos.

5.2 Recomendaciones

5.2.1 A la Administración Tributaria

Es recomendable que la Administración Tributaria analice detenidamente el contenido de la Circular No. NAC-DGECCGC12-00009, y verifique que en la actual legislación tributaria existe la posibilidad de generar Impuestos Diferidos en el tratamiento que se da por ejemplo a la amortización de pérdidas, y a la amortización de gastos de constitución; es decir la normativa tributaria prevé el diferimiento de impuestos y su existencia, por tanto para su correcto registro es necesaria la aplicación de la NIC 12 y su metodología es similar a la de otras diferencias temporarias.

La Administración Tributaria como miembro activo del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) debería verificar el impacto que ha tenido en la recaudación tributaria, la adopción de la NIC 12 en varios de los países miembros como son Argentina, Perú, Uruguay, Venezuela y los países miembros de la Unión Europea, evaluar los resultados para incluirlos en el ordenamiento jurídico nacional.

5.2.2 A las compañías y profesionales contables

Es recomendable que el personal encargado de la determinación de impuestos en las compañías se especialice tanto en la determinación del impuesto corriente, como el diferido, con la finalidad de asegurar la aplicación correcta de la NIC 12.

Se recomienda que los departamentos contables financieros de las compañías mantengan un adecuado registro de las diferencias temporarias, con la finalidad de poder evidenciar el reconocimiento, medición y revelación de los Impuestos Diferidos en los estados financieros.

Es recomendable que los profesionales contables mantengan papeles de trabajo individuales, por cada tratamiento que se dé a las diferencias temporarias mismas que generan Activos o Pasivos por Impuestos Diferidos, con la finalidad de conocer si estas diferencias se están revertiendo o se están generando en los períodos contables y poder mantener un mejor control interno de las mismas.

Se recomienda reconocer un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de ejercicios posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados.

BIBLIOGRAFÍA

CUERPOS LEGALES

- Constitución del Ecuador 2008
- Código Tributario
- Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones
- Ley de Régimen Tributario Interno
- Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno
- Reglamento de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios.
- Circulares emitidas por el Servicio de Rentas Internas
- Circular NAC-DGECCGC11-00007.
- Circular NAC-DGERCGC11-00143
- Circular NAC-DGECCGC12-00009
- Resoluciones emitidas por la Superintendencia de Compañías
- Resolución No. 06.Q.ICI-004
- Resolución No. ADM – 08199
- Resolución No.08.G.DSC.010
- Resolución No. SC-INPA-UA-G-10-005
- Resolución No SC.Q.ICI.CPAIFRS.11.01
- Resolución No SC.DRS.G.02
- Resolución No SC.G.ICI.CPAIFRS.11.03
- Resolución No SC.ICI.CPAIFRS.G.11.07
- Resolución No SC.ICI.CPAIFRS.G.11.010
- Resolución No SC.ICI.CPAIFRS.G.11.015
- Resolución No SC.DRS.G.03

TEXTOS Y REVISTAS

- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, "*NIIIF para las PYMES*", London, IASCF PublicationsDepartment, 2009.

- Dávalos Nelson, Córdova Geovanny, Diccionario Contable y más... ABACO, 2002-2003
- Hansen-Holm, Mario Arturo, et al. (o: y otros) , NIIF Teoría y práctica, Quito, Distribuidora de Textos del Pacífico S.A., 2010
- HLB Consultores Morán Cedillo, “NIC 12 Impuesto a la Renta (diferido) la NIC más desconocida y polémica”, octubre 2008
- IFRS, *Normas Internacionales de Información Financiera*, London Foundation Publications Department, 2012.
- Jiménez Cano José Javier, “NIC/NIIF Supuestos Prácticos”, España, 2010
- KPMG, “Lista de verificación de revelaciones contables IFRS”, 2008
- Llobet San Nicolás Carlos Manuel, “El Impuesto Diferido”, Venezuela
- Rodríguez de Ramírez, María del Carmen “Contabilización del Impuesto a las Ganancias. Método del Impuesto diferido”, Buenos Aires, La Ley, 2003
- Yáñez José, “Principios de Tributación internacional”, 2010

WEBGRAFÍA

- <http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Use+around+the+world.htm>
- http://www.hlbmoran.com/cifras_octubre_2008.pdf
- <http://www.gerencie.com/impuesto-de-renta-diferido.html>
- <http://aulavirtual.afige.es/webafige/informacion-sobre-diferencias-temporales-y-permanentes>
- <http://descuadrando.wikispaces.com/NIC+12+Impuesto+sobre+las+ganancias>
- <http://www.aeca.es/actualidadnic/versioncorta2.htm>
- <http://www.sii.cl/pagina/actualizada/contadores/boletin60.htm>
- <http://www.sii.cl/pagina/actualizada/contadores/boletin60.htm#anexoa>
- <http://www.kpmg.com/CL/es/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/2008-06-kpmg-audit-lista-verificacion-contable.pdf>

- <http://www.econ.uchile.cl/uploads/documento/cb9c1c888eb52a6d6de34501226c566c8083ede6.pdf>
- <http://www.e-conomic.es/programa/glosario/definicion-exencion-fiscal>
- <http://gacetasansana.usm.edu.ec/index.php/2013-01-09-19-58-24/gaceta1/25-efecto-de-las-nic>

ANEXOS



SUPERINTENDENCIA
DE COMPAÑÍAS

RESOLUCION No. 08.G.DSC.010

**AB. PEDRO SOLINES CHACON
SUPERINTENDENTE DE COMPAÑÍAS**

CONSIDERANDO:

QUE el Art. 294 de la Ley de Compañías faculta al Superintendente de Compañías a determinar mediante resolución los principios contables que se aplicarán obligatoriamente en la elaboración de los balances de las compañías y entidades sujetas a su control y el Art. 295 del mismo cuerpo legal le confiere atribuciones para reglamentar la oportuna aplicación de tales principios;

QUE el Superintendente de Compañías mediante Resolución No. 06.Q.ICI.004 de 21 de agosto del 2006, publicada en el Registro Oficial No. 348 de 4 de septiembre del mismo año, adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera "NIIF" y determinó que su aplicación sea obligatoria por parte de las compañías y entidades sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, para el registro, preparación y presentación de estados financieros a partir del 1 de enero del 2009;

QUE mediante Resolución No. ADM 08199 de 3 de julio de 2008, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No.378 de 10 de julio del 2008, el Superintendente de Compañías ratificó el cumplimiento de la Resolución No. 06.Q.ICI.004 de 21 de agosto de 2006;

QUE es necesario viabilizar el pedido del gobierno nacional de prorrogar la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Información Financiera "NIIF", para permitir que los empresarios del país puedan enfrentar de mejor manera los posibles impactos de la crisis financiera global;

QUE el Art. 433 de la Ley de Compañías faculta al Superintendente de Compañías para expedir regulaciones, reglamentos y resoluciones que considere necesarios para el buen gobierno, vigilancia y control de las compañías sometidas a su supervisión; y,

En ejercicio de las atribuciones conferidas por la Ley,

RESUELVE:

ARTÍCULO PRIMERO: Establecer el siguiente cronograma de aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera "NIIF" por



SUPERINTENDENCIA
DE COMPAÑÍAS

parte de las compañías y entes sujetos al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías:

- 1) Aplicarán a partir del 1 de enero del 2010: Las Compañías y los entes sujetos y regulados por la Ley de Mercado de Valores, así como todas las compañías que ejercen actividades de auditoría externa.

Se establece el año 2009 como período de transición; para tal efecto, este grupo de compañías y entidades deberán elaborar y presentar sus estados financieros comparativos con observancia de las Normas Internacionales de Información Financiera "NIIF" a partir del ejercicio económico del año 2009.

- 2) Aplicarán a partir del 1 de enero del 2011: Las compañías que tengan activos totales iguales o superiores a US\$ 4'000.000,00 al 31 de diciembre del 2007; las compañías Holding o tenedoras de acciones, que voluntariamente hubieren conformado grupos empresariales; las compañías de economía mixta y las que bajo la forma jurídica de sociedades constituya el Estado y Entidades del Sector Público; las sucursales de compañías extranjeras u otras empresas extranjeras estatales, paraestatales, privadas o mixtas, organizadas como personas jurídicas y las asociaciones que éstas formen y que ejerzan sus actividades en el Ecuador.

Se establece el año 2010 como período de transición; para tal efecto, este grupo de compañías y entidades deberán elaborar y presentar sus estados financieros comparativos con observancia de las Normas Internacionales de Información Financiera "NIIF" a partir del ejercicio económico del año 2010.

- 3) Aplicarán a partir del 1 de enero de 2012: Las demás compañías no consideradas en los dos grupos anteriores.

Se establece el año 2011 como período de transición; para tal efecto este grupo de compañías deberán elaborar y presentar sus estados financieros comparativos con observancia de las Normas Internacionales de Información Financiera "NIIF", a partir del año 2011.

ARTICULO SEGUNDO: Como parte del proceso de transición, las compañías que conforman los grupos determinados en los numerales 1), 2) y 3) del Artículo Primero elaborarán obligatoriamente hasta marzo del 2009, marzo del



SUPERINTENDENCIA
DE COMPAÑÍAS

2010 y marzo del 2011, en su orden, un cronograma de implementación de dicha disposición, el cual tendrá, al menos, lo siguiente:

- Un plan de capacitación
- El respectivo plan de implementación
- La fecha del diagnóstico de los principales impactos en la empresa

Esta información deberá ser aprobada por la junta general de socios o accionistas, o por el organismo que estatutariamente esté facultado para tales efectos; o, por el apoderado en caso de entes extranjeros que ejerzan actividades en el país.

Adicionalmente, estas empresas elaborarán, para sus respectivos períodos de transición, lo siguiente:

- (a) Conciliaciones del patrimonio neto reportado bajo NEC al patrimonio bajo NIIF, al 1 de enero y al 31 de diciembre de los períodos de transición.
- (b) Conciliaciones del estado de resultados del 2009, 2010 y 2011, según el caso, bajo NEC al estado de resultados bajo NIIF.
- (c) Explicar cualquier ajuste material si lo hubiere al estado de flujos efectivo del 2009, 2010 y 2011, según el caso, previamente presentado bajo NEC.

Las conciliaciones se efectuarán con suficiente detalle para permitir a los usuarios (accionistas, proveedores, entidades de control, etc.) la comprensión de los ajustes significativos realizados en el balance y en el estado de resultados. La conciliación del patrimonio neto al inicio de cada período de transición, deberá ser aprobada por el directorio o por el organismo que estatutariamente esté facultado para tales efectos, hasta el 30 de septiembre del 2009, 2010 o 2011, según corresponda, y ratificada por la junta general de socios o accionistas, o por el apoderado en caso de entes extranjeros que ejerzan actividades en el país, cuando conozca y apruebe los primeros estados financieros del ejercicio bajo NIIF.

Los ajustes efectuados al término del período de transición, al 31 de diciembre del 2009, 2010 y 2011, según el caso, deberán contabilizarse el 1 de enero del 2010, 2011 y 2012, respectivamente.

ARTICULO TERCERO: La Superintendencia de Compañías ejercerá los controles correspondientes para verificar el cumplimiento de estas obligaciones, sin perjuicio de cualquier control adicional orientado a comprobar el avance del proceso de adopción.





SUPERINTENDENCIA
DE COMPAÑÍAS

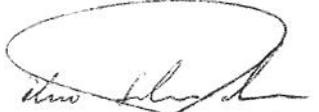
ARTICULO CUARTO: Sin perjuicio de los plazos señalados en los artículos que anteceden, cualquier compañía queda en libertad de adoptar anticipadamente la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera "NIIF" antes de las fechas previstas, para lo cual deberá notificar a la Superintendencia de Compañías de este hecho.

ARTICULO QUINTO: Dejar sin efecto el Artículo Tercero de la Resolución No. 06.Q.ICI.004 de 21 de agosto del 2006, publicada en el Registro Oficial No. 348 de 4 de septiembre del mismo año.

ARTICULO SEXTO: Establecer que las Normas Ecuatorianas de Contabilidad "NEC", de la 1 a la 15 y de la 18 a la 27, se mantendrán vigentes hasta el 31 de diciembre del 2009, hasta el 31 de diciembre del 2010 y hasta el 31 de diciembre del 2011 para las compañías y entes mencionados en los numerales 1), 2) y 3) del Artículo Primero de esta Resolución, respectivamente.

ARTICULO SEPTIMO: Publicar esta Resolución en el Registro Oficial.

Dada y firmada en la ciudad de Quito, el 20 de Noviembre de 2008



Pedro Solines Chacón
SUPERINTENDENTE DE COMPAÑIA

ANEXO 2



RESOLUCION No. ADM 08199

RESUELVE

ARTICULO PRIMERO.- RATIFICAR el cumplimiento de las Resoluciones Nos. 06.Q.ICI003 y 004 de 21 de agosto del 2006, que ordena la aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento "NIAA" y de Información Financiera "NIIF", respectivamente, a partir del 1 de enero del 2009. /

ARTICULO SEGUNDO.- COMUNICAR el contenido de esta Resolución al Ministerio de Coordinación de la Política Económica, Ministerio de Finanzas, Servicio de Rentas Internas, Superintendencia de Bancos y demás Instituciones Públicas y Privadas que tengan relación con la aplicación de la citada normativa.

ARTICULO TERCERO.- PUBLIQUESE la misma en el Registro Oficial.
DADA y firmada, en la Superintendencia de Compañías, en el Distrito Metropolitano de Quito, a 3 Julio 2008

ANEXO 3

Resolución No. SC.DS.G.09.006

Ab. Pedro Solines Chacón
SUPERINTENDENTE DE COMPAÑÍAS

Considerando:

Que mediante Resolución No. 06.Q.ICI.004 de 21 de agosto del 2006, publicada en el Registro Oficial No. 348 de 4 de septiembre del mismo año, el Superintendente de Compañías adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF y determinó que su aplicación sea obligatoria por parte de las compañías y entidades sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, para el registro, preparación y presentación de estados financieros a partir del 1 de enero del 2009, contando para ello con la opinión favorable, tanto de la Federación Nacional de Contadores del Ecuador, cuanto de su organismo técnico, el Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador, quienes recomendaron la sustitución de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, NEC;

Que mediante Resolución No. ADM 08199 de 3 de julio del 2008, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 378 de 10 de julio del 2008, el Superintendente de Compañías ratificó el cumplimiento de la Resolución No. 06.Q.ICI.004 de 21 de agosto del 2006;

Que a través de la Resolución No. 08.G.DSC.010 de 20 de noviembre del 2008, publicada en el Registro Oficial No. 498 de 31 de diciembre de 2008, el Superintendente de Compañías estableció un cronograma de aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF para los años 2010, 2011 y 2012;

Que es necesario puntualizar el concepto y alcance que tendrán las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF sobre la contabilidad de las compañías y entes sujetos a la Superintendencia de Compañías, sustentado en la facultad que el Art. 294 de la Ley de Compañías le confiere al Superintendente de Compañías, para determinar los principios contables que se aplicarán obligatoriamente en la elaboración de los balances, sin desconocer ni afectar la potestad de regulación y actuación que tienen otras instituciones del Estado dentro del campo de sus respectivas competencias;

Que las NIIF o Normas Internacionales de Información Financiera, son la traducción al español de las IFRS o International Financial Reporting Standard (Estándares Internacionales de Reportes Financieros), creadas por la International Accounting Standards Board.

Que es criterio del Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador, así como de otros entes expertos en el área contable, que las denominadas Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF **constituyen estándares que se basan en principios que sirven para facilitar la toma de decisiones económicas y contribuir a la transparencia y comparabilidad de la información**, a diferencia de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC), que fueron producto de la adaptación de las Normas Internacionales de Contabilidad; y,

En ejercicio de las atribuciones conferidas por la ley,

Resuelve:

DICTAR EL SIGUIENTE INSTRUCTIVO COMPLEMENTARIO PARA LA IMPLEMENTACION DE LOS PRINCIPIOS CONTABLES ESTABLECIDOS EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA, NIIF PARA LOS ENTES CONTROLADOS POR LA SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑIAS.

Art. 1.- Los estados y reportes financieros se prepararán, registrarán y presentarán con sujeción a los principios contables establecidos en las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF, en la versión vigente, traducida oficialmente al idioma castellano por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en idioma Inglés), siguiendo el cronograma de implementación fijado en la Resolución No. 08.G.DSC.010 de 20 de noviembre del 2008, publicada en el Registro Oficial No. 498 de 31 de diciembre del 2008.

Art. 2.- Todas las transacciones u operaciones económicas de las compañías serán contabilizadas bajo los principios contables vigentes, independientemente del tratamiento que sobre determinada transacción u operación establezca la legislación tributaria, lo que corresponderá sólo para efectos impositivos.

Art. 3.- Las compañías y entes obligados a aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF generarán sobre la misma base reportes contables financieros y reportes contables tributarios, cada uno con su respectiva información complementaria, que deberá sustentarse y revelarse mediante notas explicativas.

Cuando la legislación tributaria describa una forma diferente de registrar transacciones, será considerada como un ajuste en la conciliación tributaria y aplicada solo para efectos tributarios.

Art. 4.- Todas las disposiciones emitidas en resoluciones expedidas por la Superintendencia de Compañías, que se contrapongan a los principios contables vigentes, quedan derogadas.

Art. 5.- En relación a lo dispuesto en la Resolución No. 08.G.DSC.010 de noviembre 20 del 2008, R. O. 498 de diciembre 31 del 2008, se dispone las siguientes opciones de presentación de estados financieros para el primer grupo de compañías que aplicarán Normas Internacionales de Información Financiera NIIF a partir del 1 de enero del 2010:

Opción 1: Presentación de estados financieros trimestrales y anuales del 2010 (incluidas notas explicativas) comparativos con 2009, aplicando íntegramente las NIIF.

Opción 2: Presentación de estados financieros bajo normas locales NEC los primeros tres trimestres del 2010, y presentación de estados financieros anuales del 2010 (incluidas notas

explicativas) comparativos con 2009, aplicando íntegramente las NIIF. A partir del 2011 deben presentar estados financieros comparativos con 2010, aplicando íntegramente las NIIF.

No obstante las alternativas de presentación de estados financieros, la Superintendencia de Compañías en uso de sus facultades de vigilancia y control, efectuará la supervisión pertinente para que se cumpla con lo estipulado en los artículos segundo y tercero de la resolución indicada en el primer párrafo de este artículo.

Art. 6.- Sustituir el Art. 6 de la Resolución No. 08.G.DSC.010 de 20 de noviembre del 2008, publicada en el Registro Oficial No. 498 de 31 de diciembre del 2008, que dirá: "Establecer que las Normas Ecuatorianas de Contabilidad "NEC", de la 1 a la 15 y de la 18 a la 27, sean de cumplimiento obligatorio hasta el 31 de diciembre del 2009, hasta el 31 de diciembre del 2010 y hasta el 31 de diciembre del 2011 por las compañías y entes mencionados en los numerales 1, 2 y 3 del artículo primero de esta resolución, respectivamente."

VIGENCIA.- La presente resolución entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial.

Comuníquese y publíquese.

Dada y firmada en la Superintendencia de Compañías, en Guayaquil, el 17 de diciembre del 2009.

Fuente: R.O.-S 94 de 23 de diciembre de 2009.