

**Universidad Andina Simón Bolívar**

**Sede Ecuador**

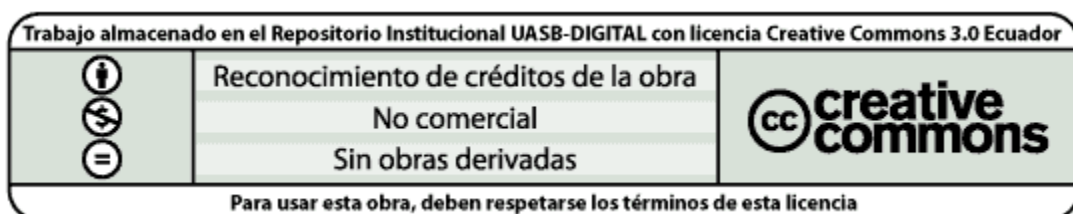
**Área de Derecho**

Programa de Maestría en Tributación

**Principales normas internacionales de información financiera y  
el impacto en el campo tributario sobre el impuesto a las  
ganancias en Ecuador**

Wilmer Darío Cóndor Paucar

**2015**



## **CLAUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS**

Yo, Wilmer Darío Córdor Paucar, autor de la tesis intitulada “PRINCIPALES NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA Y EL IMPACTO EN EL CAMPO TRIBUTARIO SOBRE EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN EL ECUADOR”, 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 Tributación 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, 17 de Abril de 2.015

Firma.....

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR**

**SEDE ECUADOR**

**ÁREA DE DERECHO**

**Programa Maestría en Tributación**

**Título: PRINCIPALES NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION  
FINANCIERA Y EL IMPACTO EN EL CAMPO TRIBUTARO SOBRE EL  
IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN ECUADOR.**

**AUTOR: Wilmer Darío Cóndor Paucar**

**TUTOR: Dr. Luis Toscano Soria**

**QUITO – ECUADOR**

2.015

## **RESUMEN**

Las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF'S se basan en los estándares de registro, valuación presentación y revelación de cada una de las transacciones que afectan los Estados Financieros. Las Normas NIIFS, incluyen el estudio de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), dentro de estas consta la NIC No. 12, conocida en nuestro país como Impuesto a la Renta, y a nivel internacional como Impuesto a las Ganancias. En el Ecuador por los años 2004, se realiza el informe sobre la observancia de los Códigos y Normas (ROSC), el mismo que fue elaborado por un equipo del Banco Mundial, donde se recomienda dar inicio a la aplicación de normas y para lo cual las empresas públicas y privadas deben prepararse.

La NIC 12, Impuesto a las Ganancias, es una norma internacional contable, que apoya específicamente en la interpretación fiscal y armonización contable mediante el reconocimiento de un gasto fiscal, un activo y/o un pasivo por impuestos diferidos.

La disposición legal en Ecuador es emitida por la Superintendencia de Compañías, según Registro Oficial 348 del 4 de Septiembre del 2006, donde se manifiesta la obligatoriedad de la adopción NIIF, mientras que el Servicio de Rentas Internas, según Registro Oficial 718 del 6 de Junio del 2012 ( Resol: NAC12-0009), pone en tela de duda la aplicación de la NIC 12, sobre todo en la aplicación de los activos por impuesto diferidos, al no permitir reversar gastos no deducibles hasta Diciembre del 2014, sin embargo el Ejecutivo promulga una ley nominada: “ Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal” publicada en el Registro Oficial No. 407 del 31 de Diciembre del 2014, misma que rige desde Enero 2015, esta ley reformativa abarca esencialmente la posibilidad de reconocer impuesto diferidos, lo que permite de alguna manera armonizar la NIC 12

## **DEDICATORIA**

Al ser supremo, la razón de ser, DIOS.

A mi familia, como mis padres, hermanas, hermano, cuñadas, cuñados, sobrinas, sobrinos por formar parte esencial de mi vida, y verme crecer profesionalmente, bajo el concepto que todo es alcanzable en la vida.

De manera especial, a mi núcleo familiar, mi amada esposa Verito, mis niñas Taís Abigail, Tailí Celeste y Dayrita Sheryl, por ser partícipes en todo momento de la elaboración tesina, y con su paciencia y sacrificio, entender, el sentido de la misma.

## **AGRADECIMIENTO**

Agradecimientos sinceros al Dr. Luis Toscano Soria, y Dr. Carlos Velasco Garcés por su apoyo profesional y académico, donde pude compartir todos estos años desde las aulas universitarias su vasta experiencia y calidad de seres humanos; además de tener la oportunidad de que sean mis asesores en el presente trabajo investigativo.

Como no podía faltar, mil gracias a los miles de clientes y suscriptores, del BOLETIN CONTABLE ADMINISTRATIVO del cual soy editor, por sus valiosos comentarios, sugerencias y críticas constructivas que apoyaron a culminar la presente tesis de Maestría en Tributación.

¡Alma mater!, Universidad Andina Simón Bolívar, gracias por cobijarme a través de su planta docente y brindarme la oportunidad de crecimiento profesional.

## TABLA DE CONTENIDO

<b>CAPÍTULO I: ENTORNO GENERAL .....</b>	<b>10</b>
1.1. Antecedentes.....	10
1.2. Base Legal Respecto a las Normas Internacionales de Información Financiera	13
1.3 Base Legal Servicio de Rentas Internas con referencia.....	18
a las Normas Internacionales de Información Financiera .....	18
1.4 Principales Normas Tributarias Relacionadas a la NIC 12.....	19
1.5. Principales Diferencias entre las NIIF Y Normas Tributarias Ecuador a Diciembre 2014 .....	25
<b>CAPITULO II: ANÁLISIS SITUACIONAL NORMAS PRINCIPALES.....</b>	<b>31</b>
2.1. Marco Conceptual .....	31
2.2. Principales Normas Internacionales de Información Financiera en Ecuador que Impactan en la Aplicación de la NIC 12 Impuesto a la Renta.....	35
2.2.1 Impuesto a las Ganancias NIC 12 .....	35
2.2.1.1 Objetivo .....	36
2.2.1.2 Términos.....	37
2.2.1.3 Método del Pasivo .....	39
2.2.1.3.1 Diferencias Temporarias .....	39
2.2.1.3.1.1 Diferencias Temporarias Imponibles .....	40
2.2.1.3.1.2 Diferencias Temporarias Deducibles .....	41
2.2.1.4 Esquema Gráfico para Reconocer Diferencias Temporarias.....	41
2.2.1.5 Reconocimiento de Activo y Pasivo por Impuestos Corrientes .....	42
2.2.1.6 Pérdidas y Créditos Fiscales No Utilizados.....	42
2.2.1.7 Medición.....	43
2.2.1.8 Reconocimiento de Impuestos Corrientes y Diferidos .....	46
2.2.1.9 Compensación .....	47
2.2.1.10 Gasto por Impuesto a las Ganancias.....	48
2.2.1.11 Información a Revelar .....	48
2.2.2 Presentación de Estados Financieros NIC 1 .....	50
2.2.2.1 Objetivo .....	50
2.2.2.2 Preparación de los Estados Financieros de Acuerdo a la NIC 1 .....	50
2.2.2.3 Contenido a Prepararse de Acuerdo a la NIC 1.....	51
2.2.2.4 Principios Generales de la NIC 1 .....	51
2.2.3 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores NIC 8.....	51
2.2.3.1 Políticas Contables .....	52
2.2.3.2. Estimaciones.....	52
2.2.3.3 Errores .....	53
2.2.4. Activos Intangibles NIC 38.....	54
2.2.4.1 Objetivo .....	54
2.2.4.2 Aplicación.....	54

2.2.4.3	Gasto.....	54
2.2.5	Inventarios NIC 2 .....	55
2.2.5.1	Objetivo .....	55
2.2.5.2	Términos.....	55
2.2.5.3	Medición de los Inventarios .....	56
2.2.5.4	Costo de los Inventarios .....	56
2.2.5.5	Reconocimiento del Gasto.....	56
2.2.6	Propiedad, Planta y Equipo NIC 16 .....	57
2.2.6.1	Objetivo .....	57
2.2.6.2	Alcance .....	57
2.2.6.3	Términos.....	58
2.2.6.4	Reconocimiento.....	58
2.2.6.5	Costo.....	58
2.2.6.6	Medición Posterior al Reconocimiento .....	59
2.2.6.7	Depreciación.....	60
2.2.7	Beneficios a Empleados Nic 19.....	63
2.2.7.1	Objetivo .....	63
2.2.7.2	Alcance.....	63
2.2.7.3	Términos.....	63
2.2.7.4	Reconocimiento y Medición.....	65
<b>CAPITULO III: IMPACTO NORMAS NIIFs Y CASO PRÁCTICO.....</b>		<b>65</b>
3.1.	Análisis Actual Referente a las Normas Tributarias.....	65
3.2.	Ilustraciones Prácticas y sus Impactos Fiscales .....	69
3.2.1.	Ilustración Aplicando Activos Intangibles NIC 38 y su Impacto con la NIC 12.....	70
3.2.3.	Ilustración Propiedad, Planta y Equipo NIC 16 , y su Impacto con la NIC 12.....	74
3.2.6	Caso Práctico General Usando Método del Pasivo Basado en el Balance. 75	75
<b>CAPITULO IV: REFORMA FISCAL REFERENTE A IMPUESTOS DIFERIDOS VIGENTES DESDE ENERO 2015.....</b>		<b>81</b>
4.1.	Normativa.....	81
4.2.	Impuestos Diferidos.....	82
4.2.1.	Casos y Condiciones.....	82
4.2.1.1	Pérdida por Deterioro en Inventario .....	82
4.2.1.2	Pérdida Esperada en Contrato de Construcción .....	83
4.2.1.3	Depreciación del Activo por Desmantelamiento.....	84
4.2.1.4	Deterioro de Propiedad Planta y Equipo .....	85
4.2.1.5	Otras Provisiones.....	86
4.2.1.6	Activos no Corrientes Mantenedidos para la Venta.....	86
4.2.1.7	Activos Biológicos .....	87
4.2.1.8	Pérdidas Declaradas Luego de Conciliación Tributaria .....	89
4.2.1.9	Créditos Tributarios no Utilizados .....	90
4.3.	Caso Práctico .....	92



<b>CAPITULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....</b>	<b>95</b>
5.1 Conclusiones a Diciembre 2014.....	95
5.2 Recomendaciones a Diciembre 2014 .....	96
5.3 Conclusiones a Partir del 2015 .....	97
5.4 Recomendaciones a Partir del 2015.....	98

## CAPÍTULO I: ENTORNO GENERAL

### 1.1. ANTECEDENTES

Las Normas Internacionales de Información Financiera NIIFS, son formuladas por el IASB Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, con sede en Londres, mismo que comenzó sus operaciones en el año 2001. El IASB es seleccionado, supervisado y financiado por la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) anterior emisor de las NIC.

De manera resumida, algo importante en acotar, es la necesidad que el Ecuador tenía en aplicar las normas NIIFS, de allí que desde principios del año 2003, como parte de una evaluación a las Normas Ecuatorianas de Contabilidad NEC y Normas Ecuatorianas de Auditoría NEA, que se adoptaron en 1999-2000, llegan al Ecuador un equipo de trabajo del Banco Mundial, formado por Henri Fortín y M.Zubaidur Rahman, profesionales que en base a los hallazgos efectuados entre Octubre y Diciembre 2003, definen la necesidad de que Ecuador aplique las normas internacionales de información financiera NIIFS, donde deben intervenir todos los actores sociales. Este informe ROSC, está en siglas y en inglés, sin embargo su traducción es “**Informe sobre la Observancia de los Códigos y Normas**”, dicho informe contiene 35 páginas a espacio, donde determinan la percepción de la calidad informativa financiera, realizan sus hallazgos y emiten recomendaciones, que la verdad les invito a que den lectura, de las cuales ustedes mismos pueden sacar sus propias conclusiones. Al ser extenso el informe lo he resumido y en algunos casos extraído parte del resumen ejecutivo, como información relevante que a continuación lo detallo por puntos:

- a. El informe ROSC, tuvo el enfoque de ayudar al Gobierno a fortalecer las prácticas de contabilidad y auditoría en el sector privado y a mejorar la transparencia financiera en los sectores financiero y empresarial.

- b. Se buscó promover la competitividad y la integración económica de Ecuador a los niveles regional e internacional y mejorar el clima de inversión, siendo esta una observancia del informe ROSC relevante.
- c. Los beneficiarios, con las positivas recomendaciones del informe ROSC, lograrían que: a) las empresas ecuatorianas, mejoraran su capacidad de atraer inversiones y captar capitales, b) que el sector bancario, se nutra de información financiera confiable y de calidad del sector empresarial para llevar a cabo su actividad, c) que el sector público, desde el punto de vista, compare el PIB, con la generación de ingresos.
- d. Como hallazgos se manifiesta, que el sector público juega un papel esencial en la definición y aplicación de las normas contables y de auditoría en el sector privado.
- e. Se percibe, que el marco legal existente en el país, parecería brindar una base adecuada para el fortalecimiento de las prácticas de información financiera en el cercano y mediano plazo, aunque puede surgir la necesidad de reformas en el largo plazo.
- f. Se evidenció, que la calidad de los estados financieros es afectada por el hecho de que las normas contables de Ecuador no han sido actualizadas desde el año 2000 y no cubren varios tipos de transacciones que son importantes y muchas veces delicadas.
- g. Se evidenció, que falta coordinación entre los órganos reguladores de la información financiera del sector privado, en especial con respecto al otorgamiento de licencias y la supervisión de los auditores.

- h. La falta de aplicación de las normas contables y de auditoría por parte de los entes reguladores es insuficiente, en particular en el caso de la Superintendencia de Compañías.
- i. Los planes de estudio académicos vigentes no brindan suficiente garantía de que la mayoría de los aspirantes a auditores se haya preparado adecuadamente para aplicar las normas. Asimismo, los requisitos para el otorgamiento de licencias son insuficientes, faltan mecanismos de control de calidad y rara vez se imponen sanciones.
- j. Los comités de auditoría son poco habituales en las compañías ecuatorianas ya que los sistemas de fiscalización parecen estar todavía en transición, entre el control familiar y una mayor propiedad accionaria.
- k. El informe ROSC, recomendó que en el año 2004, adoptar las IFRS y hacer obligatorio su uso en todas las entidades de interés público en Ecuador, ya que esto reflejaría el impulso del país hacia la integración económica a nivel internacional, incluida la región latinoamericana, para esto se requerirá una resolución del Ministerio de Economía y Finanzas.
- l. Proporcionar normas simplificadas de contabilidad e información financiera a las PYMES, a fin de promover entre ellas la existencia de información financiera de calidad, facilitándoles así el acceso al crédito.
- m. El Ministerio de Economía y Finanzas, así como las instituciones públicas, que actualmente están a cargo de regular la profesión de los contadores públicos, es decir, la Superintendencia de Compañías y Valores, la Superintendencia de Bancos y Seguros y el Servicio de Rentas Internas, deberían establecer un “Consejo de Fiscalización de Auditoría” regido por

una mayoría de profesionales que no estén en ejercicio. Se ocuparía de: a) la calificación de los auditores, b) la aplicación de las normas de auditoría y ética, c) la promoción de acciones por parte de la profesión para aumentar la calidad de las auditorías, y d) la mejora de la imagen de la profesión de auditoría. Podría ser el mismo organismo que la entidad independiente antes mencionada para la normalización contable. Las partes interesadas deberían decidir al respecto, sobre la base de consideraciones nacionales, de modo tal de darle un respaldo efectivo a los objetivos de fiscalización perseguidos por las recomendaciones del ROSC.<sup>1</sup>

Como se pudo apreciar, es importante el informe sobre la observancia de los Códigos y normas (ROSC), y con toda seguridad los entes de control tomaron como punto de partida este informe, que valía poner a colación de todos los lectores de la presente investigación, sobre todo lo referente a la importancia de aplicar las normas internacionales de información financiera, y la regulación de la profesión contable, que hoy por hoy, tan solo con el registro único de contribuyentes se puede ejercer una profesión en la contaduría independientemente si es contador bachiller, público, economista, etc.

## **1.2. BASE LEGAL RESPECTO A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA**

En Ecuador las Normas Internacionales de Información Financiera, son de carácter obligatorio, tal cual se publicó en el registro oficial R.O. 348 del 4 de septiembre del 2006 (Resolución N° 06.Q.ICI.004).<sup>2</sup> El ente de control es la Superintendencia de Compañías y Valores, quien ha vigilado y supervisado la

---

<sup>1</sup> Informe sobre la observancia de los Códigos y Normas (ROSC) Ecuador , publicado el 18 de marzo de 2004, página del No. 20 al 29.

<sup>2</sup> República del Ecuador Registro Oficial No. 348 , 4 de septiembre del 2006.

aplicación de estas normas obligatorias, mientras que los controlados por esta entidad, son en resumen todas las sociedades de derecho. Para el año 2008, mediante registro oficial R.O. 378 del 10 de julio (Resolución N° ADM.08199) se ratifica la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera.<sup>3</sup> En el mismo año 2008 se calendariza el cronograma de implementación, según registro oficial R.O. 498 publicado el 20 de noviembre (Resolución N° 08.G.DSC.010). Para el 26 de marzo del 2010, en el registro oficial R.O. 159, se determina los estándares de aplicación de las NIIF, donde se indican que todas las actualizaciones y normativa deberá basarse únicamente en las pronunciaciones del International Accounting Standards Board (IASB), para lo cual es obligatorio guiarse a través del portal web oficial ([www.iasb.org](http://www.iasb.org)).<sup>4</sup>

Para estas fechas existía una controversia entre las empresas grandes y pequeñas medianas empresas PYMES, así como también diferentes criterios sobre todo entre profesionales contables y auditores, respecto al tratamiento de las Normas Internacionales de Información Financiera y dificultad para aplicar determinadas normas, de allí que el mismo año 2010, en el registro oficial R.O. 335, del 7 de Diciembre, se establece el concepto de pequeñas y medianas empresas PYMES, donde se empieza la diferenciación, según consta en la Resolución SC-INPA-UA-G-10-005, que a continuación detallo:<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> República del Ecuador Registro Oficial No. 378, 10 de julio del 2008.

<sup>4</sup> República del Ecuador Registro Oficial No. 159, 26 de marzo del 2010.

<sup>5</sup> República del Ecuador Registro Oficial 372, 27 de Enero del 2011.

<b>Variables</b>	<b>Micro Empresa</b>	<b>Pequeña Empresa</b>	<b>Mediana Empresa</b>	<b>Grandes Empresas</b>
Personal ocupado	De 1 a 9	De 10 a 49	De 50 a 199	≥200
Valor Bruto Ventas Anuales \$	≤ 100.000	100.001 - 1.000.000	1.000.001- 5.000.000	>5,000.000,00
Monto Activos \$	Hasta \$ 100.000	De \$ 100.001 Hasta \$ 750.000	De\$ 750.001 hasta \$ 3,999.999	≥ \$ 4.000.000

Elaborado por: El autor

Para el año 2011, según registro oficial R.O. 372 del 27 de Enero, se califica como pequeñas y medianas empresas PYMES, y la Superintendencia de Compañías y Valores, determina las condiciones para su aplicación en lo referente a Normas Internacionales de Información Financiera PYMES, de acuerdo a las siguientes condiciones:

Activos Totales Inferiores \$ 4.000.000
Ventas Brutas Anuales Inferiores a \$ 5.000.000
Tener menos de 200 trabajadores (personal ocupado), para este cálculo se tomará el promedio anual ponderado.
Los datos a tomarse como base corresponden a los EEFF., del ejercicio económico anterior al período de transición (año 2011).

Elaborado por: El autor

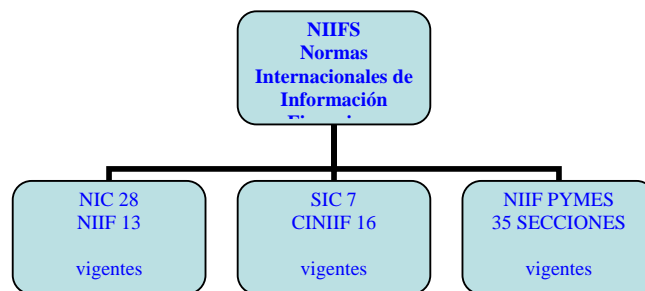
Bajo estos parámetros se clasificó la aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera, como FULL o COMPLETAS, y las Normas PYMES, a las dos clasificaciones, se les puede considerar como normas generales de contabilidad de

elevada calidad que exigen transparencia y comparabilidad dentro de la información contenida en los estados financieros con propósito de información general.

Los beneficios al aplicar Normas Internacionales de Información Financiera NIIFS PYMES, son:

- ▶ El material es reducido: NIIFS PYMES 230 págs. vs. 2.855 de las NIIFS COMPLETAS. Las NIIFS PYMES, están organizadas por secciones.
- ▶ El usuario puede tener información de flujo de caja.
- ▶ Los títulos NO se comercializan en un mercado de capital público.
- ▶ Las NIIFS PYMES proveen un alivio muy necesitado.
- ▶ NIIFS PYMES son simplificadas pero, construidas de NIIFS COMPLETAS.
- ▶ Las NIIFS PYMES están reconocidas internacionalmente.
- ▶ La norma final fue emitida el 9 de julio de 2009, y se realizan revisión comprensiva luego de 2 años de experiencia y se actualiza cada 3 años.
- ▶ El 95% de empresas Ecuatorianas son PYMES, sin embargo el uso de NIIFS PYMES o COMPLETAS, se basa en la legalidad, y en ciertos casos por políticas gerenciales.
- ▶ El reconocimiento y medición de ciertas normas son más simplificadas, por ejemplo no está obligada a realizar avalúos. El costo beneficio es muy importante y determinante en las empresas que mantengan NIIF PYMES.

Las Normas que se encuentran actualmente vigentes al mes de Diciembre 2014 son:



Elaborado por: El autor



<b>NIIFS PYMES</b>	<b>Normas</b>	<b>NIIFS</b>
<b>Secciones</b>	<b>Internacionales a ser más utilizadas en Ecuador</b>	<b>Completas</b>
<b>1</b>	Introducción / Base Legal en Ecuador	
<b>2</b>	Conceptos y Principios Generales / <b>Cronograma NIIFS PYMES</b>	
<b>3,4,5,6,7,8</b>	Presentación y revelación de los 4 Estados Financieros y sus Notas	<b>NIC 1</b>
<b>10</b>	Políticas contables, Estimaciones y Errores	<b>NIC 8</b>
<b>32</b>	Hechos ocurridos después del período sobre el que se informa	<b>NIC 10</b>
<b>13</b>	Inventarios	<b>NIC 2</b>
<b>17</b>	Propiedad Planta y Equipo	<b>NIC 16</b>
<b>16</b>	Propiedades de Inversión	<b>NIC 40</b>
<b>29</b>	Impuesto a las Ganancias	<b>NIC 12</b>
<b>18</b>	Activos Intangibles distintos de la Plusvalía	<b>NIC 38</b>
<b>27</b>	Deterioro del valor de los Activos	<b>NIC 36</b>
<b>20</b>	Arrendamientos	<b>NIC 17</b>
<b>21</b>	Provisiones y Contingencias	<b>NIC 37</b>
<b>11</b>	Instrumentos Financieros Básicos	<b>NIC 32</b>
<b>25</b>	Costos por Préstamos	<b>NIC 23</b>
<b>23</b>	Ingresos Ordinarios	<b>NIC 18</b>
<b>28</b>	Beneficios a los Empleados	<b>NIC 19</b>
<b>33</b>	Información a revelar sobre partes relacionadas	<b>NIC 24</b>
<b>34</b>	Actividades Agrícolas	<b>NIC 41</b>
<b>35</b>	Aplicación por primera vez de las NIIFS PYMES y FULL	<b>NIIF 1</b>

Elaborado por: El autor

### **1.3 BASE LEGAL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS CON REFERENCIA A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA**

Desde la óptica del Servicio de Rentas Internas S.R.I, es claro que al ser un ente recaudador, busca alternativas para que los contribuyentes tributen, de allí que la palabra latina tributum significa carga, gravamen, imposición. El Derecho Tributario específicamente se lo define como parte del Derecho Administrativo, que expone los principios y normas relativas a la imposición y recaudación de los tributos relacionados entre el Estado y los administrados.

El Código Orgánico Tributario en su Articulado número 5, define los principios fundamentales de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad y la irretroactividad, mismos que armonizan las leyes y reglamentos inherentes a éste Código Orgánico, sin olvidar que tenemos los principios rectores como progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, que lo define la Constitución de la República del Ecuador, en su articulado 300.<sup>6</sup>

En el articulado 7, del Código Orgánico Tributario, se indica la facultad determinadora, donde se manifiesta que sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.<sup>7</sup> Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella. En

---

<sup>6</sup> Código Orgánico Tributario, Art. 5. "Principios Fundamentales".

<sup>7</sup> Código Orgánico Tributario Art.7. "Facultad Determinadora"

ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, el funcionario o autoridad que dicte la orden ilegal.

#### **1.4 PRINCIPALES NORMAS TRIBUTARIAS RELACIONADAS A LA NIC 12**

Es importante poner en consideración los párrafos anteriores, en vista que la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIFs, no han logrado armonizar su situación fiscal para los efectos en la determinación del Impuesto a la Renta, de allí que me permito poner en consideración, la legislación vigente al 31 de Diciembre del 2014, según reforma al Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, publicado en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 407, Decreto Ejecutivo 539, dentro de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal.

LEGISLACIÓN ARTICULADOS	DESCRIPCIÓN	ANÁLISIS
<p style="text-align: center;"><b>Ley de Régimen Tributario Interno Art. 20</b></p>	<p>Principios Generales.- “La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, tomando en consideración los principios contables de general aceptación ...”.</p>	<p>En Ecuador se lleva la contabilidad, bajo los PCGA, siendo este el principio básico, que una entidad debe conocer. A nivel de sociedades controladas por la Sup- Cias., es de carácter obligatorio la aplicación NIIF.</p>

<p style="text-align: center;"><b>(Sustituido DE 539 RO S3 407 de 31 diciembre 2014)</b>  <b>Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno Art. 39</b></p>	<p>“Los estados financieros deben ser preparados de acuerdo a los principios del marco normativo exigido por el organismo de control pertinente y servirán de base para la elaboración de las declaraciones de obligaciones tributarias, así como también para su presentación ante los organismos de control correspondientes.</p> <p>Para fines tributarios los contribuyentes cumplirán con las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno, este reglamento y demás normativa tributaria emitida por el Servicio de Rentas Internas.”</p>	<p>El Art. 39 fue modificado el 31 de Diciembre del 2014, y se establece que los estados financieros serán preparados bajo el principio del marco normativo contable, que para efecto de la presente tesis es la Superintendencia de Compañías, en calidad de ente controlador.</p>
--	---	---

**Circular No. NAC-DGECGC11-00007**  
**Registro Oficial 432**  
**Viernes 6 de Mayo del 2011**

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

Aquí se interpreta, que el marco normativo a ser aplicado por sociedades registradas en la Superintendencia de Compañías, son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF'S) y que a partir del 2012 todas las entidades deberán regirse mediante estas normas, por ende la Administración Tributaria pretende igualar tanto la información Financiera como la Tributaria mediante la Declaración de Impuesto a la Renta, con el fin que exista coherencia en la información presentada por los Contribuyentes.

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 definitiva se indica que los gastos 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.

Bajo esta consideración por parte de la Administración Tributaria S.R.I., la pregunta radicaría en que ¿ Existe la posibilidad de reconocer algún Activo por Impuesto Diferido – AID ?, y la respuesta radica en que no debemos generalizar la aplicación de esta circular , sino más bien debemos realizar un análisis exhaustivo, previo a la toma de decisiones, incluso podríamos realizar consultas tributarias a la Administración y sus absoluciones pueden ser de carácter vinculante, que daría una focalización de tratamiento a futuro.<sup>8</sup>

<sup>8</sup> Circular NAC-DGEC CGC12-00009 del SRI Registro Oficial 718 6 de Junio del 2012

<p style="text-align: center;">(Agregado con DE 539 RO S3 407 de 31 diciembre 2014)  <b>Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno - Reforma  RLORTI</b></p>	<p>“f) Cuando un contribuyente haya procedido a la revaluación de activos, la depreciación correspondiente a dicho revalúo no será deducible, si se asigna un nuevo valor a activos completamente depreciados, no se podrá volverlos a depreciar. En el caso de venta de bienes revaluados se considerará como ingreso gravable la diferencia entre el precio de venta y el valor residual sin considerar el revalúo;”</p>	<p>En la última reforma de Diciembre 2014, finalmente se determina que la depreciación por efecto del revalúo no será deducible, razón por la cual se interpreta que es una diferencia permanente.</p> <p>Por principio de prudencia relativa, se recomienda no reconocer un impuesto diferido en depreciación por revalúo.</p>
---	--	---

Elaborado por: El autor

A continuación, a manera general, detallo un análisis de las **principales diferencias entre las Normas Internacionales de Información Financiera NIIFs y las Normas Tributarias**, este cuadro fue elaborado y expuesto por la Firma miembro del Grupo AENA, en Julio del año 2013, pero actualizado por el autor al 13 de marzo del 2015:



## 1.5. PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LAS NIIF Y NORMAS TRIBUTARIAS ECUADOR A DICIEMBRE 2014

PARTIDA	NIIF FULL	CONCEPTO	SEGÚN NORMAS TRIBUTARIAS A DICIEMBRE 2014 (S3 R.O. 407 31-12-2014 y RO 448 DEL 28-02-2015)	EFECTOS TRIBUTARIOS
			- Última reforma Ley Orgánica de Régimen tributario Interno (LORTI): R.O. 405 29-Dic. 2014 - Última reforma Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen tributario Interno (RLORTI): RP.407 31 Dic. 2014	
Inventario	NIC 2	Provisión a valor neto realizable	<p>Destrucción o donación: declaración juramentada realizada ante un notario o juez, por el representante legal, bodeguero y contador.</p> <p>En el caso de desaparición de los inventarios por delito infringido por terceros, el contribuyente deberá adjuntar al acta, la respectiva denuncia efectuada</p>	<p>No deducible en el momento del registro. Y se reconoce un impuesto diferido en el momento de la venta o autoconsumo. <b>LORTI Art. (...) Impuesto Diferidos.</b></p>
Propiedad Planta y Equipo	NIC 16	Reavalúo no sujeto a depreciación (terrenos). Para uso de la entidad o venta.	Registro Costo Histórico	<p>Sin efecto tributario hasta la venta RLORTI Art. 28, Numeral 8d). Exentos o no deducibles, utilidad o pérdida en venta ocasional.</p>
		Reavalúo sujeto a depreciación (en caso de incremento). Para uso de entidad.	Depreciación Reavalúo No válida, No será Gasto Deducible	<p><b>Análisis Legal:</b> Agregado RLORTI Art. 28, Numeral 6 f)</p>
		Depreciación en función a la vida útil <b><u>Depreciación por Desmantelamiento</u></b>	Depreciación porcentajes o técnica contable - el menor- Valor activado, que se reconocerá al desmantelar.	<p>No deducible en el período, pero se debe reconocer impuesto diferido a ser utilizado al desmantelar. <b>LORTI Art (...) Impuesto Diferido, numeral 3. Decreto 580 RO. 448 28-02-2015</b></p>
		Reconocimiento de la utilidad o pérdida de bienes revaluados	En el caso de venta de bienes revaluados se considerará como ingreso gravable la diferencia entre el precio de venta y el valor residual sin considerar el reavalúo	<p><b>Agregado RLORTI Art. 28, Numeral 6 f) ( REFORMA)</b> Deducible o gravable solo efecto considerando costo histórico excepto venta de ocasional de inmuebles. RLORTI Art. 28, numeral 8 d)</p>

Deterioro de Activos	NIC 36 NIIF 13	Reconocimiento de Valor recuperable - pérdida por deterioro	El valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo del contribuyente, será considerado como no deducible en el periodo en el que se registre contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se transfiera el activo o a la finalización de su vida útil.	* <b>RLORTI Art. 28 ( ... ) Impuestos Diferidos (Reforma)</b> * Considerado como no deducible en el período que se contabiliza, y se reconoce un impuesto diferido, y será utilizado en su transferencia o fin de vida útil.
Provisión y Pasivos Contingentes	NIC 37	Reconocimiento de provisión por contingencia Pérdida en Litigio	No se establece deducción por este concepto. Excepto pagos a trabajadores o cartera con base actas transaccionales o sentencias ejecutoriadas.	No deducible hasta que exista sentencia (RLORTI Art. 28, numeral 1 b), numeral 3) y <b>Art. 28 ( ... ) Impuestos Diferidos (Reforma). LORTI.</b>
		Provisión por cierre de actividades	No se establece deducción por este concepto.  LORTI Art 10 num.14.- 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 provisiones diferentes a las de cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y pensiones jubilares patronales, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que el contribuyente se desprenda efectivamente de recursos para cancelar la obligación por la cual se efectuó la provisión.	No deducible hasta que se efectivice el gasto.  En algunos casos deducible  * <b>RLORTI Art. 28 ( ... ) Impuestos Diferidos (Reforma).</b> Se reconoce como impuesto diferido y se utilizará al momento que se desprenda de recursos para cancelar la obligación.
		Provisión por garantías	No se establece deducción por este concepto.	No deducible hasta que se efectivice el gasto. <b>Art. 28 ( ... ) Impuestos Diferidos (Reforma). LORTI</b>

<b>Gastos pre-operacionales, de organización y constitución</b>	NIC 38	Cargo a resultados	Amortización no menor de 5 años	Deducible en función de la amortización LORTI Art. 12 y RLORTI Art. 28 Numeral 7 a) <b>reformado.</b>
<b>Beneficios de los empleados</b>	NIC 19	Provisión por jubilación patronal y desahucio Ganancia o pérdida actuarial se registra en el ORI (Patrimonio)	Deducibilidad de provisión de jubilación patronal para aquellos empleados que trabajen más de 10 años	No deducible menos de 10 años. (LORTI Art. 10 numeral 13 y RLORTI Art. 28 Numeral 1 f)
<b>Arrendamiento financiero</b>	NIC 17	Reconocimiento de activo y depreciación en función de vida útil y el correspondiente pasivo financiero, con un cargo financiero en cada período.	<p>El saldo del precio equivalente al de la vida útil restante al que se refiere la Ley, corresponde al valor pendiente de depreciación del bien, en función del tiempo que resta de su vida útil conforme su naturaleza y técnica contable.</p> <p>Se entenderá la expresión “tiempo que resta de su vida útil”, a la diferencia entre el tiempo de vida útil del bien y el plazo del contrato de arrendamiento. Para efectos tributarios, el tiempo de vida útil no podrá ser menor al que resulte de aplicar los porcentajes de depreciación de activos fijos establecidos como límites en el presente reglamento.</p> <p>En el caso de arrendamiento mercantil de terrenos, no serán deducibles los costos o gastos generados en la operación cuando el plazo del contrato de arrendamiento mercantil sea inferior a 20 años.</p> <p>Cuando no se ejecute la opción de compra en un contrato de arrendamiento mercantil, no será deducible la diferencia entre el valor de las cuotas pagadas y el gasto generado por depreciación e interés.</p>	<p>Deducible si cumple hasta los porcentajes establecidos como máximos RLORTI, Art.28, numeral 6</p> <p>Arrendamiento RLORTI Art.28, numeral 15 - <b>reformado</b></p> <p>Financiamiento RLORTI Art.29 numeral 4</p> <p>RLORTI Art.29 numeral 7</p>

<p><b>Provisión cuentas incobrables</b></p>	<p>NIC 39 NIIF 9</p>	<p>Cuentas por cobrar recuperables- Provisión por deterioro únicamente por el monto necesario.</p>	<p>Serán deducibles los valores registrados por deterioro de los activos financieros correspondientes a créditos incobrables generados en el ejercicio fiscal y originados en operaciones del giro ordinario del negocio, registrados conforme la técnica contable, el nivel de riesgo y esencia de la operación, en cada ejercicio impositivo, los cuales no podrán superar los límites señalados en la Ley.</p> <p>La eliminación definitiva de los créditos incobrables se realizará con cargo al valor de deterioro acumulado y, la parte no cubierta, con cargo a los resultados del ejercicio, y se haya cumplido una de las condiciones que indica este Reglamento. ---- &gt;</p>	<p>* <b>RLORTI Art. 28, numeral 3 (Reformado)</b></p> <p>No deducible si existen créditos que excedan los porcentajes determinados..</p> <p><b>Condiciones:</b></p> <p>a. Constar durante 2 años o más en contabilidad. b. Transcurrir más de 3 años desde la fecha de vencimiento original del crédito. c. Prescripción del cobro. d. Quiebra. e. Si es sociedad cancelada.</p>
<p><b>Propiedades de Inversión</b></p>	<p>NIC 40 NIIF 13</p>	<p>Al valor razonable o al costo</p>	<p>Al costo</p>	<p>No deducible hasta la venta. En caso de inmuebles la venta ocasional es exenta</p>
<p><b>Instrumentos financieros</b></p>	<p>NIC 39 NIIF 9</p>	<p>Costos de transacción incluidos en el reconocimiento inicial del costo de los instrumentos Financieros (Activo o pasivo) no medidos al Valor Razonable. Medición al costo amortizado</p>	<p>Cargados a resultados en el año en que se incurrir</p>	<p>Deducible LORTI Art.10 Deducible RLORTI, Art.29, numeral 2</p>
<p><b>Activos Biológicos</b></p>	<p>NIC 41 NIIF 13</p>	<p>Medidos a valor razonable en función del crecimiento del activo biológico</p>	<p>A valor de costo</p> <p>En el caso de activos biológicos, que se midan bajo el modelo de costo conforme la técnica contable, será deducible la correspondiente depreciación más los costos y gastos directamente atribuibles a la transformación biológica del activo, cuando éstos sean aptos para su cosecha o recolección, durante su vida útil.</p>	<p><b>RLORTI Art. 28, (...) Impuestos Diferidos</b></p> <p>Durante su período de transformación, deben ser considerados en conciliación tributaria, como ingresos no sujetos de renta y costos atribuibles a ingresos no sujetos de renta; adicionalmente estos conceptos no deberán ser incluidos en el cálculo de la participación a trabajadores. Cuando se venda o se disponga del activo biológico se liquidará el Impuesto Renta.</p>

## PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LAS NIIF Y NORMAS TRIBUTARIAS ECUADOR 2014

<b>Inversión en acciones con control, control conjunto, influencia significativa si presenta estados consolidados</b>	NIC 27 - NIIF10	Al costo (estados financieros separados) Reconocimiento del dividendo en el ERI.	Distribución de dividendos y utilidades.	Ingreso exento LORTI Art. 9 numerales 1 y 14
	NIC 28 NIIF 11	Al costo (EEFF separados) Deterioro	Gasto no reconocido.	Deterioro no deducible.
	NIC 28 NIIF 11	Al método de participación: Medición posterior Cobranza dividendos (no afecta directamente al ERI sino a través de VPP) - Venta ocasional de acciones	La aplicación de este método no genera gasto deducible o ingreso gravable.	La pérdida es no deducible y el ingreso es no gravado. Venta ocasional de acciones ingreso gravado o gasto deducible <b>RLORTI Art. 28, numeral 8 d) reformado</b>
<b>Goodwill - Plusvalía con influencia significativa o control conjunto</b>	NIC 28 NIIF 11	La plusvalía no es sujeta a amortización sino sujeta a deterioro, el cual es reconocido en la medida en que el importe recuperable sea menor que el valor contable.	Plusvalía es sujeta a amortización dentro de los plazos previstos en el respectivo contrato o en un plazo de 20 años. POSICION SRI - Siempre y cuando la compradora no reciba dividendos exentos.	Deducible en función a la amortización LORTI Art.12
	NIC 27 - NIIF 10 NIC 28 NIIF 11	<b>EF Consolidados</b> Plusvalía no sujeta a amortización sino sujeta a deterioro, el cual es reconocido en la medida en que el importe recuperable sea menor que el valor contable.  <b>EF Separados</b> Se mide al costo Inversión sujeta a deterioro el cual es reconocido en la medida en que el importe recuperable sea menor que el valor contable.	<b>N/A</b>  <b>EF Separados</b> Plusvalía es sujeta a amortización a 20 años En el caso de los intangibles, la amortización se efectuará dentro de los plazos previstos en el respectivo contrato o en un plazo de veinte años	<b>N/A</b>  Deducible en función a la amortización LORTI, Art.12 Deterioro no deducible.

## PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LAS NIIF Y NORMAS TRIBUTARIAS ECUADOR 2014

<b>Contratos de Construcción</b>	NIC 11	Reconocimiento de ingresos ordinarios y gastos	El reconocimiento de ingresos ordinarios y costes con referencia al estado de realización del contrato es, a menudo, denominado método del porcentaje de realización.	<i>Las pérdidas esperadas en contratos de construcción generadas por la probabilidad de que los costos totales del contrato excedan los ingresos totales del mismo, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que</i>
<b>Costos por préstamos</b>	NIC 23 – P14	Intereses de préstamos “No específicos” o “Genéricos” Intereses Específicos se capitalizan cuando están relacionados con un activo apto	Los intereses y otros costos financieros relacionados con deudas contraídas para la adquisición de activos fijos se sumarán al valor del activo en la parte generada en la etapa pre-operacional.	Gasto deducible cuando se devenga RLORTI Art29 numeral 4
<b>Activos No Corrientes mantenidos para la venta</b>	NIIF 5	Valorados al menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de venta, así como que cese la amortización de dichos activos.	Las ganancias o pérdidas que surjan de la medición de activos no corrientes mantenidos para la venta, no serán sujetos de impuesto a la renta en el periodo en que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por estos conceptos, el cual podrá ser utilizado en el momento de la venta o ser pagado en el caso de que la valoración haya generado una ganancia, siempre y cuando la venta corresponda a un ingreso gravado con impuesto a la renta.	<b>DECRETO 580, R.O. 448 28-02-2015.</b>

Elaborado por: Firma miembro del Grupo AENA ( I Foro Internacional NIIFs), 10 de julio 2013 y actualizado por el autor al 13-marzo 2015, incluye R.O. 448 28-02-2015.

## **CAPITULO II: ANÁLISIS SITUACIONAL NORMAS PRINCIPALES**

### **2.1. MARCO CONCEPTUAL**

Un propósito general es el marco conceptual, sobre la base para preparar los Estados Financieros, los mismos que apoyan a destinatarios vitales para una oportuna y responsable toma de decisiones, entre estos se encuentran: proveedores, empleados, inversionistas, bancos, clientes, contribuyentes, gobierno general.

Este marco conceptual, también es importante en la preparación de Normas Internacionales de Contabilidad conocidas también como NIC, es importante aclarar que el presente marco conceptual no es una norma contable.

El objetivo de los Estados Financieros, es suministrar información de la situación financiera de la entidad, y con el fin de cumplir estos objetivos, estos estados se preparan sobre la base de la acumulación o del devengo contable. Los estados financieros, tienen características obvias a su presentación tales como:

#### **Relevancia**

Está afectada por su naturaleza e importancia relativa en lo referente a la información, y apoya en la toma de decisiones a todos sus usuarios.

#### **Comprensiva**

Toda la información que componen los estados financieros, deben ser de fácil comprensión para los usuarios, y que por cierto estos últimos deben tener el conocimiento suficiente para interpretar los mismos.

#### **Material**

También llamada importancia relativa, se da cuando las omisiones o inexactitudes si pueden individualmente o en conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros.

**Fiable**

Las transacciones y cada uno de los sucesos deben ser presentados con la debida razonabilidad, para esto es necesario que estas se contabilicen de acuerdo a la esencia y realidad económica, ya que no es suficiente presentar su forma legal.

**Esencia sobre la forma**

Sirve para representar fielmente las transacciones y demás sucesos que se pretenden reflejar, es necesario que éstos se contabilicen y presenten de acuerdo con su esencia y realidad económica.

**Neutral**

Hipótesis bajo la cual se elaboran los estados financieros, según la cual la información contenida en los mismos debe ser neutral, interpretando como tal que debe estar libre de sesgo o prejuicio.

**Prudencia**

Este principio indica que todo gasto se contabilizará cuando creamos que se vaya a producir, en cambio, los ingresos no los contabilizaremos hasta que no se produzcan o a fecha del cierre del ejercicio.

**Comparable**

Los usuarios deben tener la experticia para comparar los estados financieros de una entidad a lo largo del tiempo, con el único fin de identificar las tendencias de la situación financiera y del desempeño.

**Oportuna**

La información respecto de los estados financieros debe estar en el momento de requerir los usuarios interno o externos, mismos que apoyarán en la toma de decisiones.



### **Devengado**

Los efectos de las transacciones se reconocen cuando ocurren, y no cuando se cobra o paga el efectivo (principio de realización)

### **Empresa en marcha**

El negocio continuará operando.

Los elementos básicos de los Estados Financieros son:

## **SITUACIÓN FINANCIERA**

### **Activos**

Deben ser recursos controlados por la empresa como resultado de sucesos pasados, del que se espera obtener beneficios económicos futuros.

### **Pasivos**

Se interpreta que es una deuda presente de la empresa, pero surgida de sucesos pasados, y que a su vencimiento el ente debe desprenderse de recursos para cancelar la deuda.

### **Patrimonio Neto**

Es el resultado residual de los Activos de la empresa, una vez que se dedujeron todos los Pasivos.

## **INGRESOS Y GASTOS**

### **Ingresos**

Beneficios económicos que paulatinamente se incrementan a lo largo ejercicio contable, y dan como resultado aumentos del patrimonio neto, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

### **Gastos**

Se presentan en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien de nacimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el

patrimonio neto, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

Los estados financieros se preparan normalmente bajo el supuesto de que una entidad está en funcionamiento, y continuará su actividad dentro del futuro previsible.

## **RECONOCIMIENTO**

El reconocimiento de cualquier beneficio económico debe darse si:

- (a) Que sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad, y
- (b) Que la partida tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

## **MEDICIÓN**

Medición es el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, para su inclusión en el balance y el estado de resultados. Para realizarla es necesaria la selección de una base o método particular de medición.

## **MANTENIMIENTO DE CAPITAL**

El mantenimiento de capital se relaciona con la manera en que una entidad define el capital que quiere mantener. Suministra la conexión entre el concepto de capital y el concepto de ganancia, porque proporciona el punto de referencia para medir tal resultado, lo cual es un prerrequisito para distinguir entre lo que es rendimiento sobre el capital y lo que es recuperación del capital. Sólo las entradas de activos que excedan las cantidades necesarias para mantener el capital pueden ser consideradas como ganancia, y por tanto como rendimiento del capital. Por ello, el resultado o ganancia es el importe residual que queda tras haber deducido de los ingresos los

gastos (incluyendo, en su caso, los correspondientes ajustes para mantenimiento del capital). Si los gastos superan a los ingresos, el importe residual es una pérdida.

## **CONFLICTO**

El Consejo del IASC reconoce que, en un número limitado de casos, puede haber un conflicto entre el marco conceptual y alguna Norma Internacional de Contabilidad, en tales casos, los requisitos fijados en la Norma afectada prevalecen sobre las disposiciones del marco conceptual. No obstante, como el Consejo del IASC se guiará por el marco conceptual al desarrollar futuras normas o revisar las existentes, el número de casos de conflicto disminuirá con el tiempo.<sup>9</sup>

## **2.2. PRINCIPALES NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECUADOR QUE IMPACTAN EN LA APLICACIÓN DE LA NIC 12 IMPUESTO A LA RENTA**

Dentro de la investigación realizada, he visto la importancia de enfatizar, objetivos, alcance, reconocimiento y conceptos de términos que serán de mucha utilidad para la comprensión del caso práctico que se expongan en el capítulo III, además de conceptualizar determinadas normas internacionales de información financiera, que han sido tomadas para el desarrollo de la presente tesis.

### **2.2.1 IMPUESTO A LAS GANANCIAS NIC 12**

La norma internacional de contabilidad NIC 12, en nuestro país, se denomina “Impuesto a la Renta” que es equivalente a “Impuesto a las Ganancias”, “Impuestos Diferidos”, “Impuestos sobre los beneficios”. Esta norma permite armonizar las consecuencias actuales y futuras que una entidad puede generar en sus estados financieros al aplicar la misma. En Ecuador, estos dos entes de control interpretan desde

---

<sup>9</sup> Aguilar S, Alemany. F. Amat, “Normas Internacionales de Contabilidad NIC”, España. Ediciones 2005, Edición 1, pag. 49.

dos puntos de vista distintos, el primero como Superintendencia de Compañías y Valores, que utiliza normas internacionales emitidas por el IASB, y el Servicio de Rentas Internas, que se enfoca y da uso a la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reglamentos. En este capítulo definiremos las diversas conceptualizaciones tanto de la NIC 12 y sus impactos fiscales, sobre todo haciendo énfasis en la Resolución NAC12-0009, publicada en el registro oficial 718 del 6 de Junio del 2012. Ver Anexo Resolución No. 009.

### **2.2.1.1 OBJETIVO**

La NIC 12, busca establecer diferencias entre la base contable y base tributaria para determinar el Impuesto a las Ganancias o Renta como se conoce. Las diferencias son tratadas contablemente como activos o pasivos los mismos que se liquidan o cobran en el tiempo de que estos se devenguen como impuesto, llegando en su momento dado a cero. Esta norma tiene dos objetivos, que son el prescribir el tratamiento del impuesto a la renta, además trata las consecuencias actuales y futuras de:

1. La recuperación y liquidación en el futuro del importe en libros de los activos y pasivos que se han reconocido en el estado de situación financiera de la entidad;
2. Las transacciones y otros sucesos del período corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

Luego del 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 o menores de los que se tendrían, si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la presente Norma exige que la entidad reconozca un pasivo o activo por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy limitadas. La Normas exige que las entidades contabilicen las

consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o suceso económicos. Así los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del periodo se registran también en los resultados.

Esta normas abordan de igual manera 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.<sup>10</sup>

#### **2.2.1.2 TÉRMINOS**

**Ganancia Contable.-** ganancia neta o pérdida neta del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias.

**Ganancia (pérdida) fiscal.-** 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 impuesto a las ganancias.-** 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.

**Base Fiscal.-** la base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, ha dicho activo o pasivo. La diferencia que existe ente la normativa tributaria y contable, hace que sus resultados difieran para fines de imposición, lo que conlleva al nacimiento y reconocimiento de las diferencias permanentes y temporales – temporarias.

---

<sup>10</sup> Gil, Jorge José, “Impuestos Diferidos Nuevo Método Basado en el Balance”, Argentina, agosto 2006, 1era. Edición.

**Diferencias Permanentes.-** estas diferencias permanentes son las que derivan de discrepancias entre los criterios contables y los fiscales, también se las conoce como diferencias definitivas, estas siempre afectarán directamente a una utilidad contable, sea desde un ingreso o gasto. 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, razón por la cual estas no contabilizan activo o pasivo por impuesto diferido.

Si un gasto contable no es deducible fiscalmente genera diferencia permanente positiva, puesto que aumenta el resultado, por el contrario si un ingreso contable no es un ingreso fiscal gravado genera una diferencia permanente negativa. Las diferencias permanentes solo repercuten en la conciliación tributaria, por ende solo afectan al Impuesto a la Renta Corriente. Ejemplo: incremento neto de nuevos empleos.

**Diferencias Temporales.-** son las diferencias entre la ganancia fiscal y la contable, estas se usaron cuando se aplicaba el Método del Pasivo Basado en Resultados, pero esta fue eliminada como opción para el tratamiento de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 12. Ejemplo: los gastos de investigación, para el SRI, deben ser amortizados 5 años, pero la norma NIIF lo envía contablemente al Gasto, hasta que se vea fiable el proyecto, de allí que nace la conciliación tributaria, misma que se ha venido practicando, y hace difícil a los profesionales conceptualizar el Método del Pasivo Basado en el Balance.

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

**Impuesto diferido.-** es un impuesto a pagar o recuperable en períodos futuros, generalmente como resultado de que la entidad recupere o liquide sus activos o pasivos por su valores en libros y del efecto de trasladar / aplazar las pérdidas tributarias.

**Pasivo por Impuesto Diferido – PID.-** cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

**Activo por Impuesto Diferido – AID.-** cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros. Estos activos se relacionan con:

1. Las diferencias temporarias deducibles;
2. La compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y
3. La compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores.

**Metodo Tradicional.-** se basa en los resultados, y no es usado, puesto que éste NO considera el efecto del impuesto a las ganancias sobre los hechos económicos. Adicionalmente no aplica el concepto de devengado en tratamiento de quebrantos fiscales, aquí existen diferencias permanentes, ya que afectan sea en ingreso o gasto a un mismo período, por ende no existen impuestos diferidos.

### **2.2.1.3 MÉTODO DEL PASIVO**

También conocido como método del diferido, se basa en el balance y tiene por objetivo obtener la tasa efectiva del impuesto, además que apoya en la toma de decisiones acertadas. En caso de existir diferencias entre la contabilidad y el fisco, se las debe interpretar primero en el Balance General y después ver su afectación en los resultados del año en curso o futuros. A estas diferencias se las conoce como **“diferencias temporarias”**.

#### **2.2.1.3.1 DIFERENCIAS TEMPORARIAS**

Son diferencias que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Sus mediciones contables generan una trascendencia más allá de un período, y darán lugar a un impuesto a pagar o recuperar en

el futuro, ejemplo: depreciación acelerada, que para el SRI, reduce el gasto de impuesto a la renta en los años que utilice esta depreciación acelerada, sin embargo para las normas contables NIIFS, este gasto por depreciación ya no será reconocido como gasto tributario, ya que se usó de forma anticipada dicho gasto, en conclusión esto origina el diferimiento de un pasivo por impuesto diferido - PID. Las diferencias temporarias pueden ser:

#### **2.2.1.3.1.1 DIFERENCIAS TEMPORARIAS IMPONIBLES**

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. Una diferencia temporaria imponible reconocerá un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, a menos que la diferencia haya surgido por:

- a) El reconocimiento inicial de una plusvalía; o
- b) El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:
  - i. No es una combinación de negocios; y
  - ii. En el momento en que fue realizada no afectó ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.
- c) Sin embargo, debe ser reconocido un pasivo diferido de carácter fiscal, con las precauciones establecidas en el párrafo 39, por diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos.<sup>11</sup>

Podemos resumir que una diferencia temporaria imponible o gravable, siempre dará lugar a que nazca un pasivo por impuesto diferido.

---

<sup>11</sup> International Accounting Standards Board (IASB) Norma Internacional de Contabilidad NIC 12, párrafo 15, página No.5.



### **2.2.1.3.1.2 DIFERENCIAS TEMPORARIAS DEDUCIBLES**

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.

Una diferencia temporaria deducible, reconocerá un activo por impuesto diferido, por causa de todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargará esas diferencias temporarias deducibles, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca por causa del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:

- a) No es una combinación de negocios; y
- b) En el momento en que fue realizada no afectó ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

### **2.2.1.4 ESQUEMA GRÁFICO PARA RECONOCER DIFERENCIAS TEMPORARIAS**

Existen varias alternativas para un fácil reconocimiento de las diferencias temporarias imponibles y deducibles, éstas son efectos futuros y que en un momento dado se liquidarán. Estas diferencias temporarias las resumo mediante un gráfico que me pareció didáctico, tomando en cuenta siempre que:

**ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO = AID = DIFERENCIA TEMPORARIA DEDUCIBLE**

**PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO = PID = DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE O GRAVABLE**



Elaborado por: Dr. Jorge Gil

### **2.2.1.5 RECONOCIMIENTO DE ACTIVO Y PASIVO POR IMPUESTOS CORRIENTES**

El impuesto corriente, correspondiente al periodo presente y a los anteriores, debe ser reconocido como un pasivo en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponda al periodo presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo.

El importe a cobrar que corresponda a una pérdida fiscal, si ésta puede ser retrotraída para recuperar las cuotas corrientes satisfechas en periodos anteriores, debe ser reconocido como un activo.

### **2.2.1.6 PÉRDIDAS Y CRÉDITOS FISCALES NO UTILIZADOS**

Las pérdidas y créditos fiscales no utilizados, se deben reconocerse como un activo por impuesto diferido, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero sólo en la medida en que sea probable su disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales se cargan estas pérdidas o créditos fiscales no utilizados.

### 2.2.1.7 MEDICIÓN

Los pasivos (activos) corrientes de tipo fiscal, ya procedan del periodo presente o de períodos anteriores, deben ser medidos por las cantidades que se espere pagar (recuperar) de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el que se informa.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse empleando las tasas fiscales que se espera sean de aplicación en el período en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas y leyes fiscales que al final del periodo sobre el que se informa hayan sido aprobadas o prácticamente terminado el proceso de aprobación.

**Tasa efectiva.-** medición que se busca contabilizar, como cargo de impuesto a las ganancias. Surge de la relación entre el Impuesto a las ganancias y el resultado antes de impuestos. Permite proyectar el cash flow disponible para el accionista, normalmente esto va en el informe o notas a los estados financieros.

#### **Conciliación entre la tasa efectiva y tasa nominal**

Este es un concepto básico del método de registro que permite:

1. Determinar que no hay errores de cálculo.
2. Apoyar empresarialmente a la toma de decisiones estratégicas que le permiten bajar la tasa efectiva de impuesto.
3. Proyectar el cash flow para el accionista, en función de condiciones esperadas.

**Ejemplo:**

La empresa BCA. CIA. LTDA., refleja los siguientes saldos al 31 de Diciembre del 2014:

Ingresos	\$ 10.000
Costo y Gastos	\$ 8.650
Utilidad Contable	\$ 1.350
Ingreso Exento	\$ -170
Gastos No Deducibles	\$ 689
Tasa Nominal o Fiscal Ecuador para el pago de impuesto a la renta sociedades.	Para el ejercicio 2014, la tasa el 22%.

Se pide: Determinar la tasa efectiva y realizar su comprobación, donde (A) = Bases; (B) = Tasa nominal; (C) = Impuesto y (D) = Tasa Efectiva.

**Desarrollo:**

La empresa BCA. Cia. Ltda., arroja:

**RESULTADO O UTILIDAD CONTABLE:**

El resultado es de \$ 1.350 (A), a este dato multiplicamos por la tasa de impuesto a la renta determinada por el SRI para el ejercicio 2014 que es del 22% (B), dando un valor de \$ 297 (C), finalmente determinamos la tasa efectiva que siempre será el impuesto (C) dividido para el resultado contable dato fijo (A), multiplicado por 100 para determinar el porcentaje es decir:  $\$ 297 (C) / \$ 1.350 (A) \times 100$ , dando una **tasa efectiva del 22% (D)**.

**INGRESO EXENTO:**

Ingreso exento de \$ 170 (A), a este dato multiplicamos por la tasa de impuesto a la renta determinada por el SRI para el ejercicio 2014 que es del 22% (B), dando un

valor de \$ - 37.40 (C), finalmente determinamos la tasa efectiva que siempre será el impuesto (C) dividido para el resultado contable dato fijo (A) multiplicado por 100, es decir:  $\$ -37.40 (C) / \$ 1.350 (A) \times 100$ , dando una **tasa efectiva del – 2.77% (D)**.

#### **BASE IMPONIBLE:**

La base imponible es solo el efecto de  $\$ 1.350 - 170 = 1.180 (A)$ , y a este resultado multiplicamos por la tasa de impuesto a la renta determinada por el SRI para el ejercicio 2014 que es del 22% (B), dando un valor de impuesto por \$ 259.60.

#### **GASTO NO RECONOCIDO (GND):**

Gasto no deducible de \$ 689 (A), multiplicado por la tasa de impuesto a la renta determinada por el SRI para el ejercicio 2014 que es del 22% (B), dando un valor de impuesto por \$ 151.58 (C), finalmente determinamos la tasa efectiva que siempre será el impuesto (C) dividido para el resultado contable dato fijo (A) multiplicado por 100, es decir:  $\$ 151.58 (C) / \$ 1.350 (A) \times 100$ , dando una **tasa por diferencias no reconocidas del 11.23% (D)**.

#### **TASA EFECTIVA:**

El valor de \$ 411,18 que es resultado de  $(297 - 37.40 + 151.58) (C)$ , dividido para el resultado contable dato fijo (A) multiplicado por 100, es decir:  $\$ 411,18 (C) / \$ 1.350 (A) \times 100$ , dando una **tasa efectiva final de 30.46% (D)**.

#### **COMPROBACIÓN Y ANÁLISIS:**

Para determinar si efectivamente la tasa efectiva de 30,46% es correcta, debemos sumar la tasa nominal del 22% + la tasa del gasto no deducible 11,23% - tasa por ingreso exento 2,77% y comprobamos que es del 30,46%.

La gerencia debe tomar en cuenta que no siempre la tasa nominal o fiscal del 22% la empresa paga a la administración tributaria, sino como se observa en el ejemplo gráfico líneas más adelante, puede llegar hasta una **tasa en exceso del 8,46%** (30,46% -

22%), que sin lugar a dudas afectaría en el flujo esperado tributario que se estima cancelar en Abril de cada ejercicio fiscal siguiente.

<b>DETERMINACIÓN TASA EFECTIVA</b>				
	<b>Bases</b>	<b>Tasas Nominal</b>	<b>Impuesto</b>	<b>Tasa efectiva</b>
	A	B	C	D
<b>Resultado Contable positivo</b>	<b>1350</b>	<b>22%</b>	<b>297</b>	22.00%
<b>Ingreso exento</b>	<b>-170</b>	<b>22%</b>	<b>-37.4</b>	-2.77%
<b>Base imponible y tasa 22%</b>	<b>1180</b>	<b>22%</b>	<b>259.6</b>	
<b>Gasto No reconocidos SRI (GND)</b>	<b>689</b>	<b>22%</b>	<b>151.58</b>	11.23%
<b>TOTAL</b>				
<b>Tasa Efectiva</b>			<b>411.18</b>	<b>30.46%</b>
<b>Tasa Nominal</b>				<b>22.00%</b>
<b>Tasa por diferencias GND</b>				<b>11.23%</b>
<b>Tasa por diferencias Ingreso Exento</b>				<b>-2.77%</b>
<b>Comprobación</b>				<b>30.46%</b>

Elaborado por: El autor

### 2.2.1.8 RECONOCIMIENTO DE IMPUESTOS CORRIENTES Y DIFERIDOS

Los impuestos corrientes y diferidos, deberán reconocerse como ingreso o gasto, y ser incluirlos en el resultado, excepto en la medida en que hayan surgido de:

1. Una transacción que se reconoce, en el mismo periodo o en otro diferente, fuera del resultado, ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio; o
2. Una combinación de negocios.

Estos impuestos diferidos pueden cambiar, aún que no haya cambiado el importe de las diferencias temporarias correspondientes. Ejemplo:

1. Cambio en las tasas o en las normativas fiscales;
2. Reestimación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos; o
3. Cambio en la forma esperada de recuperar el importe en libros de un activo.

El impuesto diferido, correspondiente a estos cambios, se reconocerá en el resultado del periodo, excepto en la medida en que se relacione con partidas previamente reconocidas fuera de los resultados del periodo.

Los impuestos corrientes y los impuestos diferidos deberán reconocerse fuera del resultado si se relacionan con partidas reconocidas en el periodo actual, o no fuera del resultado

### 2.2.1.9 COMPENSACIÓN

Una entidad compensará los activos por impuestos y los pasivos por impuestos si, y sólo si, la entidad:

1. Tenga el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes reconocidos;
- y
2. Tenga la intención de liquidar por el importe neto, o de realizar el activo y cancelar el pasivo simultáneamente

Una entidad debe **compensar activos por impuestos diferidos con pasivos por impuestos diferidos** si, y sólo si:<sup>12</sup>

1. Tiene reconocido legalmente el derecho de compensar, frente a la autoridad fiscal, los importes reconocidos en esas partidas; y
2. Los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos se derivan del impuesto a las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, que recaen sobre:
  - ▶ La misma entidad o sujeto fiscal; o
  - ▶ Diferentes entidades o sujetos a efectos fiscales que pretenden, ya sea liquidar los activos y pasivos fiscales corrientes por su importe neto, ya sea realizar los activos y pagar los pasivos simultáneamente, en cada uno de los periodos futuros

---

<sup>12</sup> Mélen Figueroa Vernor, “Aplicaciones prácticas de las NIIF”, Costa Rica, I Edición 2007.

en los que se espere liquidar, o recuperar cantidades significativas de activos o pasivos por los impuestos diferidos.

#### **2.2.1.10 GASTO POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS**

Es el Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias relativo a las ganancias o pérdidas de las actividades ordinarias.

Este gasto (ingreso) por impuestos, relacionado con el resultado de las actividades ordinarias, deberá presentarse en el estado del resultado integral.

Si una entidad presenta los componentes del resultado en un estado de resultados separado como dice la NIC 1, presentará el gasto (ingreso) por impuesto relacionado con el resultado de actividades ordinarias en ese estado de forma separada.

#### **2.2.1.11 INFORMACIÓN A REVELAR**

Los componentes principales del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias, se revelarán por separado, en los estados financieros, y son:<sup>13</sup>

1. El gasto (ingreso) por impuesto a las ganancias corriente, y por tanto correspondiente al periodo presente, por el impuesto;
2. Cualquier ajustes de los impuestos corrientes del periodo presente o de los anteriores;
3. El importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias
4. El importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas fiscales o con la aparición de nuevos impuestos;

---

<sup>13</sup> International Accounting Standards Board (IASB) Norma Internacional de Contabilidad NIC 12, párrafo 79, página No.24.



5. El importe 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;
6. El importe 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
7. El impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos
8. El importe 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, porque no ha podido ser contabilizado de forma retroactiva.
9. El importe agregado de los impuestos, corrientes y diferidos, relacionados con las partidas cargadas o acreditadas directamente a patrimonio
10. Explicación de los cambios existentes en la tasa o tasas impositivos aplicables, en comparación con las del periodo anterior ( ver gráfico, conciliación tasas);
11. El importe (y fecha de validez, si la tuvieran), de las diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales no utilizados para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el estado de situación financiera;
12. 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
13. Con respecto a cada tipo de diferencia temporaria, y con respecto a cada tipo de pérdidas o créditos fiscales no utilizados, el valor de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el estado de situación financiera, para cada

periodo presentado y el valor de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en el resultado del periodo;

14. Con respecto a las operaciones discontinuadas, el gasto por impuestos relativo a la ganancia o pérdida derivada de la discontinuación; y la ganancia o pérdida del período por las actividades ordinarias de la operación discontinuada, junto con los importes correspondientes para cada uno de los periodos anteriores presentados;

15. La entidad debe revelar 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, la entidad revelará la cuantía 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

## **2.2.2 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS NIC 1**

### **2.2.2.1 OBJETIVO**

Establecer las bases para la presentación de los Estados Financieros con propósito de información general, a fin de asegurar que estos sean comparables, tanto con los mismos estados financieros de la entidad correspondiente a períodos anteriores, como con los de otras entidades diferentes.<sup>14</sup>

### **2.2.2.2 PREPARACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE ACUERDO A LA NIC 1**

- Los estados financieros se elaboran con propósitos de información general para terceros interesados para la toma de decisiones.

---

<sup>14</sup> International Accounting Standards Board (IASB) Norma Internacional de Contabilidad NIC 1, párrafo 1, página No. 9.

- Esta norma no aplica a los estados financieros preparados de acuerdo a la NIC 34 (Información financiera Intermedia).
- La norma aplica a estados financieros individuales o consolidados.

### **2.2.2.3 CONTENIDO A PREPARARSE DE ACUERDO A LA NIC 1**

- Balance General
- Estado de Resultados Integral
- Estado de Cambios en el Patrimonio Neto
- Estado de Flujo de Efectivo
- Notas (resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas)

Se puede incluir:

- Análisis financiero describiendo el desempeño y la situación de la empresa, así como las incertidumbres más importantes a las que se enfrenta.
- Otra información, ejemplo: información medio ambiental.

### **2.2.2.4 PRINCIPIOS GENERALES DE LA NIC 1**

- Hipótesis de negocio en marcha
- Base contable de acumulación o devengo
- Uniformidad en la presentación
- Materialidad o importancia relativa y agrupación de datos
- Compensación
- Información comparativa

### **2.2.3 POLITICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES**

#### **CONTABLES Y ERRORES NIC 8**

Esta norma, determina los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de sus cuatro estados financieros

### 2.2.3.1 POLÍTICAS CONTABLES

Fundamentalmente las políticas son de carácter específico, estas dependen mucho del negocio o actividad de la empresa.

<p><b>Causa:</b> Por cambio en la NIIF o con el fin de mejorar los EEEF, con información más fiable y relevante.</p>	<p><b>Regla:</b> Aplicación <b>RETROSPECTIVA</b>, es decir como si dicha política siempre se hubiera aplicado. La cuenta contable a usar es: <b>“Utilidades Acumuladas”</b>, aunque si el cambio es requerido por la NIIF seguirá con la transición que es prospectiva.</p>
--	---

Elaborado por: El autor

<b>Ejemplo y Registro Contable:</b>	
La empresa ABC, deja de controlar sus inventarios por el método FIFO y procede a la aplicación del método PROMEDIO PONDERADO, entonces una vez determinado queda una diferencia de la siguiente manera:	
Método FIFO -----→	\$ 2.370
Método Promedio Ponderado ---→	\$ 4.682
Diferencia -----→	\$ 2.312
<b>Registro contable:</b>	
----- x -----	
Inventarios “Bienes de cambio”	\$ 2.312.
a) Utilidades Acumuladas	\$ 2.312

Elaborado por: El autor



### **Ejemplo y Registro Contable:**

Se detecta un fraude ocasionado en el año 2013 por \$ 1.325 que corresponde a Clientes, que cancelaron, pero funcionarios de cartera no lo registraron, por fraude.

#### **Registro contable:**

----- x -----  
Utilidades Acumuladas    \$ 1.325  
  
a) Clientes                                    \$ 1.325

Elaborado por: El autor

## **2.2.4. ACTIVOS INTANGIBLES NIC 38**

He tomado esta norma, para realizar en el capítulo III, una demostración donde el Servicio de Rentas Internas, difunde una complejidad en la aplicación de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, sin embargo si verificamos el tratamiento contable de esta norma, en ningún momento la Administración Tributaria se ve afectada.

### **2.2.4.1 OBJETIVO**

Esta norma prescribe el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra Norma, también requiere que las entidades reconozcan un activo intangible si, y sólo si, se cumplen ciertos criterios. La Norma también especifica cómo determinar el importe en libros de los activos intangibles, y exige la revelación de información específica sobre estos activos.<sup>15</sup>

### **2.2.4.2 APLICACIÓN**

Esta Norma es de aplicación, entre otros elementos, a los desembolsos por gastos de publicidad, formación del personal, comienzo de la actividad o de la entidad y a los correspondientes a las actividades de investigación y desarrollo.

---

<sup>15</sup> International Accounting Standards Board (IASB ) Norma Internacional de Contabilidad NIC 38, párrafo 1, página No.8

Un activo intangible se reconocerá si, y sólo si:

(a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y

(b) el coste del activo puede ser valorado de forma fiable.

### **2.2.4.3 GASTO**

En algunos casos, los desembolsos se realizan para suministrar a la entidad beneficios económicos futuros, pero no se adquiere, ni se crea ningún activo, ni intangible ni de otro tipo que pueda ser reconocido como tal. En esos casos, el importe se reconocerá como un gasto en el momento en que se incurra en él. Ejemplo: Gastos de Constitución de una compañía.

Algo importante, cabe mencionar que los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos del ejercicio no se reconocerán posteriormente como parte del costo de un activo intangible.

## **2.2.5 INVENTARIOS NIC 2**

### **2.2.5.1 OBJETIVO**

Prescribir el tratamiento de inventarios respecto a la cantidad de costo a ser reconocido como activo para diferirlo hasta que los ingresos sean reconocidos.<sup>16</sup>

Esta norma, no aplica a obras en curso (NIC 11) instrumentos financieros (NIC 32 y NIC 39) ni activos biológicos (NIC 41).

### **2.2.5.2 TÉRMINOS**

- ▶ **Inventarios.-** son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de las operaciones, en procesos de producción, o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en producción o prestación de servicios.

---

<sup>16</sup> International Accounting Standards Board (IASB) Norma Internacional de Contabilidad NIC 2, párrafo 1, página No.7

- ▶ **Valor neto realizable (VNR).**- es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.
- ▶ **Valor razonable.**- es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informados, que realizan una transacción libre.

### **2.2.5.3 MEDICIÓN DE LOS INVENTARIOS**

Los Inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cual sea MENOR. En el caso de que los inventarios se midan al valor neto realizable, los cambios en este valor se reconocerán en el resultado del periodo en que se produzcan dichos cambios.

### **2.2.5.4 COSTO DE LOS INVENTARIOS**

Incluye todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos que se hayan incurridos para darles su condición y ubicación actuales. En lo referente a costo de adquisición abarca: (precio de compra + aranceles, impuestos no recuperables + transporte, almacenamiento, manejo, y otros directos - descuentos, rebajas, y otras rebajas deducibles). Mientras que para los costos de transformación, abarca: (Mano de obra directa + Costos variables indirectos+ Suministros+ Mano de Obra Indirecta + Costos Indirectos Fijos ((costo de gestión y administración de la planta).

#### **No son parte del costo de inventarios:**

- ▶ Cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra, suministros.
- ▶ Gasto de almacenamiento no necesarios, intereses por financiación.
- ▶ Gastos de venta



## **Fórmulas del costo**

- ▶ Costos Unitarios: Identificación de sus costos específicos.
- ▶ FIFO: Primero en entrar, primero en salir
- ▶ LIFO: (Eliminado)
- ▶ CPP: Promedio ponderado

### **2.2.5.5 RECONOCIMIENTO DEL GASTO**

En el mismo ejercicio que se reconozcan los ingresos de la venta, se reconocerá como gastos el valor en libros de los inventarios. El importe de cualquier rebaja de valor hasta alcanzar el VNR valor neto realizable, será gasto en el período en que incurra la rebaja o pérdida. El reverso de cualquier menor valor, que resulte de un incremento del VNR, se reconocerá como una reducción en el valor de los inventarios, en el período que tenga lugar la recuperación. Los inventarios utilizados o incorporados en otros activos, se reconocerán como gastos a lo largo de la vida útil de esos activos.

## **2.2.6 PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO NIC 16**

### **2.2.6.1 OBJETIVO**

Determinar el tratamiento para conocer la información acerca de la inversión mantenida y de cambios producidos en los activos tangibles que posee la Compañía para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlo a terceros o propósitos administrativos y que se espera usar en más de un período.<sup>17</sup>

El principal problema es la contabilización del activo, la determinación del valor en libros y los cargos por depreciación y pérdida por deterioro a ser reconocidas.

### **2.2.6.2 ALCANCE**

Esta norma aplica a todo elemento de propiedad, planta y equipo con excepción:

- Activos no corrientes disponibles para la venta (NIIF 5)

---

<sup>17</sup> International Accounting Standards Board (IASB) Norma Internacional de Contabilidad NIC 16, párrafo 1, página No.8

- Activos biológicos relacionados con actividades agrícolas (NIC 41)
- Reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación (NIIF 6)
- Inversiones en derechos mineros, exploración y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos no renovables similares (NIIF 6)

Otras normas pueden exigir el reconocimiento de bienes como propiedad, planta y equipo. Ejemplos:

- ▶ Arrendamientos (NIC 17) sobre la base de transmisión de riesgos y ventajas.
- ▶ Para el caso de propiedades que se encuentran en construcción o para uso futuro como propiedades de inversión, pero que aún no son consideradas como tales. Una vez cumplida la construcción se aplica NIC 40.

### 2.2.6.3 TÉRMINOS

**Valor Registrado.**- valor bajo el cual se reconoce el activo luego de deducir cualquier depreciación acumulada o pérdidas acumuladas por deterioro.

**Importe Depreciable.**- costo histórico del activo o la cantidad que lo sustituya en los estados financieros, una vez que se ha deducido el valor residual.

**Valor razonable.**- cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor debidamente informados, en una transacción libre.

**Valor Residual.**- monto neto estimado que una entidad obtendría de la venta de un activo, si el activo ya tuviera la edad y condiciones esperadas al final de su vida útil.

**Valor Recuperable.** precio neto más alto entre el precio de venta de un activo y su valor de uso.

**Pérdida por deterioro.**- cantidad en que excede el valor registrado de un activo, a su valor recuperable.

#### **2.2.6.4 RECONOCIMIENTO**

Será reconocido si genera beneficios económicos futuros para la empresa, y si el costo del activo puede ser confiable, los riesgos son del comprador, y estará en tenencia por más de un año.

#### **2.2.6.5 COSTO**

Son todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista la gerencia, normalmente estos incluyen: (precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio. Además debe considerarse una estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta

#### **2.2.6.6 MEDICIÓN POSTERIOR AL RECONOCIMIENTO**

##### **Modelo del costo**

- ▶ Posterior a su reconocimiento, un elemento de propiedades, planta y equipo será registrado al costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor: (Costo inicial – depreciación acumulada – pérdidas por deterioro).

##### **Modelo de revaluación**

- ▶ Posterior a su reconocimiento, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo **valor razonable** pueda medirse con fiabilidad, será registrado a su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de

valor que haya sufrido (Valor de Revalúo – depreciación acumulada – pérdidas por deterioro).

- ▶ Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del período sobre el que se informa.

Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, este aumento se reconocerá directamente en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio, bajo el encabezamiento de superávit de revaluación, sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo. (Reversión de un deterioro)

Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del periodo, sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación.

El superávit de revaluación de un elemento de propiedades, planta y equipo incluido en el patrimonio podrá ser transferido directamente a ganancias acumuladas, cuando se produzca la baja en cuentas del activo por venta, o en función al uso del mismo, en cuyo caso el valor a ser transferido sería el valor registrado en el período como depreciación acumulada exclusivamente del valor del revalúo.

Todos los efectos de revaluación serán registrados con los impuestos si los hubiere (NIC 12 Impuesto a las Ganancias).

#### **2.2.6.7 DEPRECIACIÓN**

- Cada parte de un elemento de un activo que tenga un costo significativo, se depreciará en forma independiente.
- La depreciación se debe reconocer en el resultado del ejercicio, con excepción de la depreciación necesaria para generar un nuevo activo.

##### **Importe depreciable y período de depreciación**

- ▶ El importe depreciable debe ser distribuido de forma sistemática a lo largo de su vida útil.
- ▶ El valor residual y la vida útil se deben revisar al menos al cierre anual, en caso de existir diferencias se deberá tomar en cuenta el cambio en estimaciones establecido en NIC 8.
- ▶ La depreciación comenzará cuando esté disponible para su uso, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia.
- ▶ La depreciación cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta de acuerdo con la NIIF 5, y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo.
- ▶ La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre depreciado por completo.
- ▶ Si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

## **Factores a considerar para fijar la vida útil.**

- ▶ Uso esperado del activo.
- ▶ Desgaste normal esperado, dependerá de factores operativos.
- ▶ Obsolescencia técnica o comercial.
- ▶ Límites y restricciones legales de uso del activo.
- ▶ Los terrenos y los edificios son activos separados, y se contabilizarán por separado, incluso si han sido adquiridos de forma conjunta.
- ▶ Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se deprecian. Los edificios tienen una vida limitada y, por tanto, son activos depreciables.

Un incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación del importe depreciable del edificio

Si el costo de un terreno incluye los costos de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, la porción que corresponda a la rehabilitación del terreno se depreciará a lo largo del periodo en el que se obtengan los beneficios por haber incurrido en esos costos. En algunos casos, el terreno en sí mismo puede tener cuyo caso se depreciará de forma que refleje los beneficios que se van a derivar del mismo.

## **Métodos de Depreciación**

El método de depreciación se debe revisar al menos al cierre anual, en caso de existir cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros se deberá tomar en cuenta el cambio en estimaciones establecido en NIC 8.

### **Método Lineal**

Cargo constante en el tiempo, siempre que no cambie el valor residual.

### **Depreciación Decreciente.**

Cargo que irá disminuyendo en el tiempo.

### **Unidades de Producción.**

Cargo basado en la utilización o producción esperada.

## **2.2.7 BENEFICIOS A EMPLEADOS NIC 19**

### **2.2.7.1 OBJETIVO**

Reconocer un pasivo cuando un empleado ha prestado servicios a cambio de los cuales se le crea el derecho de recibir pagos en el futuro, y reconocer un gasto cuando la entidad ha consumido el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios en cuestión.<sup>18</sup>

### **2.2.7.2 ALCANCE**

Es aplicable a los empleadores al registrar las retribuciones y beneficios de empleados, excepto las de aplicación por la NIIF 2 (Pagos basados en acciones).

Dentro de los beneficios, tenemos a:

1. Beneficios a corto plazo, tales como sueldos, salarios y aportaciones al IESS, vacaciones, licencias y permisos, participación en ganancias e incentivos (si se pagan dentro de los doce meses siguientes), y beneficios no monetarios (atención médica, vivienda, automóviles y bienes o servicios subvencionados o gratuitos) para los empleados actuales;
2. Beneficios post-empleo, tales como pensiones y otros beneficios por retiro, seguros de vida y atención médica post-empleo;
3. Otros beneficios a los empleados a largo plazo, incluyendo permisos sabáticos, jubilaciones u otros beneficios después de un largo tiempo de servicio, los beneficios

---

<sup>18</sup> International Accounting Standards Board (IASB) Norma Internacional de Contabilidad NIC 19, página No.8

por incapacidad prolongada y, si no deben pagarse totalmente dentro de los doce meses siguientes al final del periodo, la participación en ganancias, incentivos y la compensación diferida; y

4. Beneficios por terminación. (desahucio y despido intempestivo)

### 2.2.7.3 TÉRMINOS

**Beneficios a los empleados.-** comprenden todos los tipos de retribuciones que la entidad proporciona a los trabajadores a cambio de sus servicios.

**Beneficios de corto plazo.-** son los que se han de liquidar en el término de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el que los empleados hayan prestado los servicios que les otorgan esos beneficios.

**Beneficio de post-empleo.-** se pagan después de completar su periodo de empleo en la entidad.

**Aportaciones definidas.-** planes post-empleo, en los cuales la entidad realiza contribuciones predeterminadas a un fondo y no tiene obligación legal ni implícita de realizar contribuciones adicionales, en el caso de que el fondo no tenga suficientes activos para atender a los beneficios de los empleados que se relacionen con los servicios que éstos han prestado en el periodo corriente y en los anteriores.

**Planes de beneficios definidos.-** planes de beneficios post-empleo donde se garantiza el beneficio futuro.

**Planes multi-patronales.-** planes de aportaciones definidas (diferentes de los planes gubernamentales) o de beneficios definidos (diferentes de los planes gubernamentales).

**Beneficios por terminación.-** son los beneficios a los empleados a pagar como consecuencia de despidos o venta de renuncia.

**Beneficios consolidados (irrevocables) a los empleados.-** remuneraciones que no están condicionadas por la existencia de una relación de empleo o trabajo en el futuro



**Valor presente de las obligaciones por beneficios definidos.-** valor presente de los pagos futuros esperados que son necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo corriente y en los anteriores

**Costo de los servicios del periodo corriente.-** incremento, en el valor presente de una obligación por beneficios definidos, que se produce como consecuencia de los servicios prestados por los empleados en el periodo corriente

**Costo por intereses.-** incremento producido durante un periodo en el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos.

**Rendimientos de los activos del plan,** son intereses, dividendos y otros ingresos de actividades ordinarias derivados de los activos del plan, junto con las pérdidas o ganancias de esos activos, realizadas o no, menos los costos de administrar el plan (distintos de los incluidos en las hipótesis actuariales utilizadas para medir la obligación por beneficios definidos) y menos los impuestos a pagar por el plan en sí mismo.

#### **2.2.7.4 RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN**

Beneficios a corto plazo se reconocerá el importe (sin descontar):

1. Como un pasivo (gasto devengado), después de deducir cualquier anticipo. Si el importe pagado es superior al importe sin descontar de los beneficios, la entidad reconocerá la diferencia como un activo (pago anticipado de un gasto), siempre y cuando se vaya a descontar.
2. Como un gasto, a menos que otra Norma exija o permita la inclusión de los mencionados beneficios en el costo de un activo (ver, por ejemplo la NIC 2 Inventarios, y la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo).

### **CAPITULO III: IMPACTO NORMAS NIIFS Y CASO PRÁCTICO**

#### **3.1. ANÁLISIS ACTUAL REFERENTE A LAS NORMAS TRIBUTARIAS**

Es necesario poner en conocimiento, que la Administración Tributaria manifiesta a los contribuyentes en general, tomar en cuenta las disposiciones fiscales, qué de una u otra manera, contra restan la aplicación de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, entre estas tenemos a:

- a.** Supremacía de la Ley Tributaria, que por principio general, hay que tomar en cuenta que las disposiciones de las normas tributarias, prevalecen sobre toda otra norma de leyes generales o especiales, y sólo pueden ser modificadas o derogadas por disposición expresa de otra Ley destinada específicamente a tales fines. Por tanto, no son aplicables por la Administración ni por los órganos jurisdiccionales las Leyes y Decretos que de cualquier manera contravengan este precepto.
- b.** En Derecho Público se permite solo lo que expresamente se establece en la norma.
- c.** Conforme a la Doctrina, el Derecho Tributario es parte del Derecho Público, por lo que la Administración ejerce su gestión administrativa en el estricto apego a las normas tributarias vigentes, sin poder realizar más allá de lo que la norma le permite. Así, el artículo 103 del Código Tributario recoge este principio general cuando señala que es deber de la Administración Tributaria ejercer sus potestades con arreglo a las disposiciones del Código Tributario y a las normas tributarias aplicables.
- d.** Para las sociedades en las que su organismo de control pertinente no hubiere emitido disposiciones al respecto, la contabilidad se llevará con sujeción a las disposiciones y condiciones que mediante resolución establezca el Servicio de Rentas Internas. Los estados financieros deben ser preparados de acuerdo a los principios del marco normativo exigido por el organismo de control pertinente y servirán

de base para la elaboración de las declaraciones de obligaciones tributarias, así como también para su presentación ante los organismos de control correspondientes.

Para fines tributarios los contribuyentes cumplirán con las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno, este reglamento y demás normativa tributaria emitida por el Servicio de Rentas Internas.<sup>19</sup>

**e.** Los Ingresos Exentos, para fines de la determinación y liquidación del Impuesto a la Renta, están exonerados exclusivamente los ingresos que contempla la Ley de Régimen Tributario Interno (Art. 9 LRTI y Capítulo III del RALRTI).

**f.** Gastos deducibles, para lo cual se debe aclarar que para determinar la base imponible sujeta a Impuesto a la Renta, se deducirán los gastos que se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos así como aquellas provisiones expresamente establecidas por la ley (Art. 10 de la LRTI y Capítulo IV del RALRTI).<sup>20</sup>

**g.** Dentro de las referencias normativas, la Administración tributaria, recuerda considerar el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el ejercicio fiscal 2014.

**h.** Para el registro contable y su control fiscal, debe tomarse como referencia dos disposiciones legales: la Circular No. NAC-DGECCGC12-00009 publicada en el Registro Oficial No. 718 del 06 de junio del 2012 se encuentra vigente, y las disposiciones emitidas en la Ley de Reformas al reglamento para la aplicación del incentivos a la producción y prevención del fraude, publicada en el Tercer Suplemento en el Registro Oficial No. 407 del 31 de Diciembre 2014, y Registro Oficial No. 448 del 28 de febrero del 2015, mismo que rigen para el período 2015 en adelante; el Reglamento modificado es: “Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno”.

**i.** La Administración Tributaria, en el informe de cumplimiento tributario para el ejercicio fiscal 2013, solicita la composición del saldo de las cuentas de activos y

---

<sup>19</sup> Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 39 sustituido en R.O. S3 407 31-12-2014

<sup>20</sup> Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 10

pasivos por impuesto diferidos y sus variaciones entre los años 2012 y 2013. Además se debe detallar los conceptos, partidas, rubros que originan el registro de AID y PID.

<b>BCA. CIA. LTDA.</b>		
<b>NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF)</b>		
<b>Año fiscal 2013</b>		
<b>(En US Dólares)</b>		
<b>CUADRO No. 25</b>		
<b>Detalle de los Saldos de Activos y Pasivos por Impuesto Diferido (a)</b>		
<b>ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO</b>	<b>AÑO 2012</b>	<b>AÑO 2013</b>
<b>CONCEPTO (b)</b>		
Jubilación Patronal - Beneficios empleados	15,840.56	17,327.12
Inventarios (VNR)	1,825.42	1,933.26
<b>SALDO ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO</b>	<b>17,665.98</b>	<b>19,260.38</b>
<b>PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO</b>	<b>AÑO 2012</b>	<b>AÑO 2013</b>
<b>CONCEPTO (b)</b>		
Propiedad planta y Equipo	1,834.15	0.00
		0.00
<b>SALDO PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO</b>	<b>1,834.15</b>	<b>0.00</b>

Fuente: Servicio de Renta Internas

j. La Administración Tributaria, le interesa tener una base de datos para conocimiento del tipo de aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, sean estas NIIFS COMPLETAS o NIIFS PYMES, para lo cual solicitó a las empresas que tenían por obligación ser auditadas, la siguiente información en el informe de cumplimiento tributario:

- o De conformidad con las Resoluciones de la Superintendencia de Compañías, No. 08.G.DSC.010 publicada en el R.O. No. 498 del 31 de diciembre de 2008 y , se estableció el cronograma de aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF para los años 2010, 2011 y 2012, así como el Reglamento para la Aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF” Completas y de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), respectivamente; señale el tipo de normativa contable aplicada según aplique:

(Marque con una "x")

NIIF COMPLETAS	NIIF PARA PYMES	OTRA Especifique
	X	

- o De conformidad con la clasificación de MIPYMES dispuesta en el Reglamento a la Estructura e Institucionalidad de Desarrollo Productivo, de la Inversión y de los Mecanismos e Instrumentos de Fomento Productivo, establecidos en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones aprobado mediante Decreto No. 757 publicado en el Registro Oficial No. 450 del 17 de mayo del 2011, señale bajo que clasificación se encuentra la entidad.

MICRO EMPRESA	PEQUEÑA EMPRESA	MEDIANA EMPRESA	NO APLICA
	X		

### 3.2. ILUSTRACIONES PRÁCTICAS Y SUS IMPACTOS FISCALES

La aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, son de carácter obligatorio y su fin es presentar con razonabilidad las finanzas de las empresas, pero en el camino se han presentado inquietudes en el tratamiento y análisis de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, en armonía con la ley de régimen tributario Ecuatoriano. Después de un arduo estudio puedo manifestar que la Administración Tributaria en ningún momento tiene perjuicio respecto a su capacidad recaudadora en los impuestos diferidos, sino más bien las sociedades controladas que se ven afectadas en su flujo y no tienen un capital de trabajo fresco.

### 3.2.1. ILUSTRACIÓN APLICANDO ACTIVOS INTANGIBLES NIC 38 Y SU IMPACTO CON LA NIC 12

<b>Datos:</b>				
Empresa se constituye en Enero 2013.				
Tiene Gastos de Constitución por: \$ 5.000				
		<b>Gastos en ERI</b>		
<b>Año</b>	<b>Activo Gasto de Constitución</b>	<b>NIIFS</b>	<b>SRI 20% c/año Art. 12 LRTI.</b>	<b>Tasa teórica 22%</b>
2013	7.000	7.000	1.400	308
2014		-	1.400	308
2015		-	1.400	308
2016		-	1.400	308
2017		-	1.400	308
<b>Suman</b>		<b>7.000</b>	<b>7.000</b>	<b>1.540</b>
<b>Análisis:</b>				
<b>NIIF</b>	Los gastos de constitución son flat en los resultados del período, tal cual indica la NIC 38.			
	Su efecto en aplicación NIC 12, origina una diferencia temporaria, que da efecto un impuesto diferido.			
	Se observa, que el activo contable es menor al activo fiscal, entonces tenemos un Activo por Impuesto Diferido por \$ 1,540.			
	La norma permite recuperar en períodos futuros este AID.			
<b>SRI</b>	La misma ley de régimen tributario interno, permite amortizar a razón del 20% ( 5 años) los gastos de constitución, que afectan directamente al estado de resultados.			
	La Administración tributaria nunca deja de percibir, en cada ejercicio \$ 308 como Gasto Impuesto a las Ganancias. La Administración obliga a interpretar como Diferencia Permanente.			
<b>IMPACTO</b>	Registro Oficial 718 la circular No. NAC-DGECCGC12-00009 del SRI, publicada el 6 de junio 2012, no permite el reverso de Gastos No Deducibles.			
	Esta resolución, contraresta la aplicabilidad de la normativa NIC 12 Impuesto a las Ganancias.			
Elaborado por: El autor				

**3.2.2. ILUSTRACIÓN ART. 11 PÉRDIDAS EN EL EJERCICIO Y SU IMPACTO CON LA NIC 12**

<b>Datos:</b>				
Empresa con pérdida contable de \$ 20.000 a Diciembre 2012.				
Desde el ejercicio fiscal \$ 2013, la empresa tiene utilidad contable anual de \$ 100.000 hasta llegar al año 2017.				
		<b>Pérdidas</b>		
<b>Año</b>	<b>Pérdida 2012 \$ 20,000</b>	<b>NIIFS</b>	<b>SRI 20% c/año Art. 11 LRTI.</b>	<b>Tasa teórica 22%</b>
2013		20.000	4.000	880
2014		-	4.000	880
2015		-	4.000	880
2016		-	4.000	880
2017		-	4.000	880
<b>Suman</b>		<b>20.000</b>	<b>20.000</b>	<b>4.400</b>
<b>Análisis:</b>				
<b>NIIF</b>	La base fiscal es mayor que el valor en libros, razón por la cual este es un activo.			
	Su efecto en aplicación NIC 12, origina una diferencia temporaria deducible, que da efecto un impuesto diferido.			
	Se observa, que el activo contable es menor al activo fiscal, entonces tenemos un Activo por Impuesto Diferido por \$ 4,400.			
	La norma permite recuperar en períodos futuros este AID.			
<b>SRI</b>	La ley de régimen tributario interno en su Art. 11, permite compensar pérdidas sufridas en el ejercicio impositivo con las utilidades gravables que se obtuvieren en los próximos cinco años, sin que exceda el 25% de las utilidades.			
	En uso de la ley, la empresa puede compensarse los \$ 4.400 en el transcurso de los 5 años siguientes, lo que contrapone su propia resolución emitida.			
<b>IMPACTO</b>	No afecta la aplicación de la norma, es posible reconocer un Activo por Impuesto Diferido (AID)			
Elaborado por: el autor				

**3.2.3. ILUSTRACIÓN BAJA DE INVENTARIOS NIC 2 Y SU IMPACTO CON LA NIC 12**

<b>Datos:</b>				
Empresa con inventario de \$ 100.000 a Diciembre 2013.				
Perito determina, mediante análisis que el valor neto de realización VNR para el ejercicio 2012 es de \$ 30.000.				
En el año 2014, se dará de				
		<b>INVENTARIOS</b>		
<b>Año</b>	<b>Inventario VNR</b>	<b>NIIFS</b>	<b>SRI - baja Art. 28 num. 8 LRTI. 22</b>	<b>Tasa teórica</b>
2013	30.000	30.000		6.600
2014		-	30.000	6.600
<b>Suman</b>		<b>30.000</b>	<b>30.000</b>	
<b>Análisis:</b>				
<b>NIIF</b>	Si tenemos \$ 100.000 en inventario a Diciembre 2013, y el ajuste por VNR es de \$ 30.000 , la diferencia en libros será \$ 70.000.			
	Entonces definimos que el activo contable ha disminuido, al Activo fiscal, razón por la cual da un Activo.			
	Su efecto en aplicación NIC 12, origina una diferencia temporaria deducible, que da efecto un impuesto diferido.			
	Al ser un activo contable menor al activo fiscal, se genera un Activo por Impuesto Diferido por \$ 6.600.			
	La norma permite recuperar en periodos futuros este			
<b>SRI</b>	El RLORTI , en su Art. 28, numeral 8, permite reconocer únicamente como gasto deducible, en la baja de inventarios, cumpliendo con sus requisitos obligatorios.			
	En uso de la ley, la empresa puede recuperar los en el ejercicio fiscal que realice la aplicación del Art. 28, numeral 8, de la LRTI.			
<b>IMPACTO</b>	Registro Oficial 718 la circular No. NAC-DGECCGC12-00009 del SRI, publicada el 6 de junio 2012, no el reverso de Gastos No Deducibles.			
	Esta resolución, contraresta la aplicación de la normativa NIC Impuesto a las Ganancias.			
Elaborado por: El autor				



### 3.2.4. ILUSTRACIÓN BENEFICIOS EMPLEADOS NIC 19 Y SU IMPACTO

#### CON LA NIC 12

<b>Datos:</b>				
Empresa por política reconoce una jubilación patronal desde el mismo momento que ingresa un trabajador.				
La empresa a Diciembre 2013, tiene en libros contables por jubilación patronal un valor por \$ 9.000.				
Según el cálculo actuarial se determina a Diciembre 2013, que la jubilación patronal es de \$ 6.000				
		<b>Beneficios a empleados</b>		
Año	NIIFS	SRI <small>Art. 28, num 1, lit. f, RLRTI.</small>	Diferencia	Tasa teórica 22%
2013	9.000	6.000	3.000	660
2014		-		
<b>Suman</b>		<b>6.000</b>	<b>3.000</b>	<b>660</b>
<b>Análisis:</b>				
<b>NIIF</b>	La jubilación patronal a Diciembre 2013 es de \$ 9.000, sin embargo el cálculo actuarial para fines fiscales indica que es de \$ 6.000, dando como diferencia \$ 3.000.			
	Su efecto en aplicación NIC 12, origina una diferencia temporaria deducible, que da efecto un impuesto diferido.			
	Se observa, que el pasivo contable es mayor que el pasivo fiscal, entonces tenemos un Activo por Impuesto Diferido por \$ 440.			
	La norma permite recuperar en períodos futuros este AID, cuando la provisión sea deducible.			
<b>SRI</b>	El reglamento a la ley de régimen tributario interno en su Art. 28, numeral 1, literal f, manifiesta que son deducibles las provisiones por jubilación patronal, cuando sus trabajadores hayan cumplido por lo menos diez años de trabajo en la misma empresa, que para el ejemplo es de \$ 3.000, según el cálculo actuarial realizado por la empresa.			
<b>IMPACTO</b>	Registro Oficial 718 la circular No. NAC-DGECCGC12-00009 del SRI, publicada el 6 de junio 2012, no permite el reverso de Gastos No Deducibles.			
	Esta resolución, contraresta la aplicabilidad de la normativa NIC 12 Impuesto a las Ganancias.			
Elaborado por: el autor				

### 3.2.5. ILUSTRACIÓN PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO NIC 16 , Y SU IMPACTO CON LA NIC 12

<b>Datos:</b>				
Empresa mantiene en propiedad planta y equipo por \$ 250.000 a Diciembre 2013				
Realiza un reavalúo con perito y determina que su propiedad planta y equipo asciende a \$ 300.000.				
<b>Inmovilizado material</b>				
Año	NIIFS	SRI		Tasa teórica
		Art. 28, num 6, lit. a, RLRTI.	Diferencia	22%
2013	250.000	300.000	(50.000)	(11.000)
2014		-		
<b>Suman</b>			<b>(50.000)</b>	<b>(11.000)</b>
<b>Análisis:</b>				
<b>NIIF</b>	<p>El perito determina que sus bienes tangibles ascienden a \$ 300.000, razón por la cual si restamos el costo según libros de \$ 250.000, queda una diferencia a favor de la empresa por \$ 50.000.</p> <p>Su efecto en aplicación NIC 12, origina una diferencia temporaria imponible, que da efecto un impuesto diferido.</p> <p>Se observa, que el activo contable es mayor que el activo fiscal, entonces tenemos un Pasivo por impuesto diferido por \$ 11.000.</p> <p>Este impuesto diferido representa lo que la empresa deberá cancelar a la Administración Fiscal a futuro.</p>			
<b>SRI</b>	<p>La ley de régimen tributario interno , permite el reavalúo, además considera como gasto deducible la depreciación de un reavalúo, vigente desde enero 2013.</p>			
<b>IMPACTO</b>	<p>Para el ejemplo, la NIC 16 propiedad Planta y Equipo, permite con amplitud la aplicación de la NIC 12 en las normas fiscales Ecuatorianas.</p>			
Elaborado por: el autor				

### **3.2.6 CASO PRÁCTICO GENERAL USANDO MÉTODO DEL PASIVO BASADO EN EL BALANCE**

En los ejemplos anteriores se pudo evidenciar los impactos, y llegamos a determinar, que las diferencias temporarias deducibles, es decir los Activos por Impuestos Diferidos, en muchos de los casos no han sido considerados por las sociedades obligadas a presentar bajo NIIFS sus operaciones, lo que de una u otra manera, debilita la información presentada y contrapone su aplicación.

A continuación un ejercicio breve poniendo énfasis en la regla y solventando con un análisis breve. Los cuadros tomados son plantillas definidas en su mayoría por el curso realizado con la empresa Aena y el Dr. Jorge Gil en algunos casos mejorados para su didáctica:

#### **Caso Práctico:**

La empresa BCA. CIA. LTDA., refleja los siguientes datos según balance cortado al 31 de Diciembre del 2014.

Se pide: Reconocer los impuestos diferidos, impactos contables y fiscales, determinar sus reglas contables, realizar un breve análisis, usar el método del pasivo basado en el balance MPBB, obtener el impuesto a la renta y determinar su tasa teórica o nominal vs. la tasa efectiva, para finalmente comprobarla.

<b>Datos:</b>	
	<b>Saldo 2014</b>
<b>Estado de Situación Financiera</b>	
<b>ACTIVOS</b>	<b>8,000.00</b>
Fondo Rotativo	1,000.00
Clientes No Relacionados	1,800.00
Inventarios	2,420.00
Propieda, Planta y Equipo - Maquina	1,750.00
Propiedad de Inversión	1,030.00
<b>PASIVOS</b>	<b>(1,676.47)</b>
Proveedores de mercaderías	(1,460.00)
Provisión de gastos	(40.00)
15% Utilidades trabajadores	(176.47)
<b>PATRIMONIO</b>	<b>(6,323.53)</b>
Capital social	(5,323.53)
Utilidad ejercicio 2014	(1,000.00)
<b>TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO</b>	<b>(8,000.00)</b>
<b>Estado de Resultado Integral</b>	
Ventas	(9,941.47)
Costo de ventas	8,200.00
Gasto por ajuste al VNR de Inventario	80.00
Ingreso por ajuste al VR de Propiedades de Inversio	(30.00)
Gastos por honorarios	300.00
Gasto por depreciación	250.00
Gasto por intereses y multas	15.00
Ingreso exento	(50.00)
Gasto por 15% PT	176.47
<b>Resultado ejercicio 2014 ----- &gt; Utilidad</b>	<b>(1,000.00)</b>

Cuentas a usarse para aplicar la NIC 12.  
Se usará el MPBB

Diferencias permanentes, que solo afectan al presente ejercicio 2013.

Con fines de estudio, tomar en consideración, los siguientes puntos para determinar la Base Fiscal						
<b>a. CLIENTES:</b> Beneficio económico sin efecto fiscal						
<b>Regla:</b> Si los beneficios económicos futuros del activo no tributan, la base fiscal será igual a su importe en libros.						
<b>Análisis:</b> En este caso, las cuentas por cobrar a clientes se producen por las ventas del año que quedan pendientes de cobro al cierre del año 20x1. Como dichas ventas tributan en 2014, cuando se cobren las cuentas de clientes en el futuro, no habrá que tributar. Por tanto la Base Fiscal es: _____						1.800
<b>b. INVENTARIOS:</b> Beneficio económico con efecto fiscal en el Futuro. Regla 1, Párrafo 7:						
<b>Regla:</b> La Base Fiscal del activo, es el importe que será deducible de los beneficios económicos, que para efectos fiscales, obtenga la empresa en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo.						
<b>Análisis:</b> El saldo de Inventarios antes de realizar el ajuste por VNR (Valor Neto de Realización) era de 2.500, valor que podrá deducirse de las ventas de dichos inventarios en el futuro. Al cierre del 2014, se registró un pérdida por aplicación del VNR de 80. Por tanto la Base Fiscal es: _____						2.500
<b>c. PPE-Maquinaria:</b> Beneficio económico CON efecto fiscal en el Futuro. Regla 1, Párrafo 7:						
<b>Regla:</b> La Base Fiscal del activo, es el importe que será deducible de los beneficios económicos, que para efectos fiscales, obtenga la empresa en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo.						
<b>Análisis:</b> De acuerdo al Art. 28, Numeral 6, literal a, del RALRTI, la depreciación de maquinaria no puede superar del 10% anual, lo que equivale a 10 años. La política de la compañía es depreciar la maquinaria a 8 años por tanto el porcentaje es de 12.5%. La maquinaria fue comprada el 01.01.2014 por 2.000 y al cierre de 2014 contablemente se ha registrado una depreciación de 250 (2000/8). La compañía estima que el valor residual de la máquina es cero. Fiscalmente, la depreciación máxima en el año es 200 (2000/10). Por tanto el valor de este activo que puede deducirse en el futuro o Base Fiscal es: _____						1.800
<b>d. PROPIEDADES DE INVERSIÓN:</b> Beneficio económico con efecto fiscal en el Futuro. Regla 1, Párrafo 7:						
Al tratarse de un terreno, no genera depreciación por tanto el beneficio económico futuro para fines fiscales estaría dado por su venta. De acuerdo al numeral 14 del Artículo 9 de la LORTI, la enajenación ocasional de inmuebles está exenta de impuesto a la renta, es decir no tributa. Sin embargo, para el ejemplo vamos a suponer que en caso de venta del terreno esta no sería ocasional y por tanto que el beneficio económico (si se diera la venta) estaría gravado por el impuesto a la renta.						
<b>Regla:</b> La Base Fiscal del activo, es el importe que será deducible de los beneficios económicos, que para efectos fiscales, obtenga la empresa en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo.						
<b>Análisis:</b> Las Propiedades de Inversión corresponden a un terreno comprado en el año 2014 por 1.000 que se mantiene con el objeto de ganar plusvalía. Al cierre del año 2014, se registró un aumento en este activo para llevarlo a su valor razonable VR por 30, efecto registrado contra resultados (NIC 40). El valor que se podría usar como deducción en caso de que se realice el terreno corresponde a su base fiscal por: _____						1.000

<b>e. PROVEEDORES MERCADERÍA:</b> Pasivos en general. Regla 3, Párrafo 8:							
<u>Regla</u> : 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 períodos futuros.							
<u>Explicación</u> : Con respecto a los proveedores de mercadería, no se podrá deducir fiscalmente en el futuro ningún importe por este concepto. Por tanto su base fiscal es: _____							1.460
<b>f. PROVISIÓN DE GASTOS:</b> Pasivos en general. Regla							
<u>Regla</u> : 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 períodos futuros.							
<u>Explicación</u> : El saldo de 40 en la provisión de gastos, corresponde a servicios profesionales que fueron prestados en diciembre-2014 pero no se recibió la correspondiente factura. En el año 2015, una vez que se reciba la factura los 40 provisionados podrán ser deducidos. Por tanto su base fiscal es: _____							0
<b>g. 15% Participación trabajadores por pagar:</b> Pasivos en general. Regla 3, Párrafo 8:							
<u>Regla</u> : 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 períodos futuros.							
<u>Análisis</u> : Con respecto a esta cuenta, no se podrá deducir fiscalmente en el futuro ningún importe por este concepto, puesto que la participación laboral se deduce en el mismo ejercicio 2014. Por tanto su base fiscal es: _____							176,47

## 2. REGISTRAR LAS VARIACIONES DE AID Y PID

Se asume que el año 2014 es el primero y que por tanto no existen saldos anteriores de AID y PID

Cuenta	Debe	Haber	Detalle
AID - Activo por Impuesto Diferido	17.60		Ajuste al VNR de Inventario
AID - Activo por Impuesto Diferido	11.00		Exceso deprec en relación a % legales
PID - Pasivo por Impuesto Diferido		6.60	Ajuste al VR de Propiedades de Inversión
AID - Activo por Impuesto Diferido	8.80		Provisión gasto honorarios
IR - Impuesto a la Renta		35.00	
	<b>37.40</b>	<b>41.60</b>	

## 3. DETERMINAR INGRESOS EXENTOS Y GND Y ARMAR CONCILIACIÓN TRIBUTARIA

Detalle	Parcial	Valor	
Utilidad antes de 15% PT y 22% IR		1,176.47	
15% Participación trabajadores		-176.47	
<b>Utilidad contable antes de Impuesto a la Renta</b>		<b>1,000.00</b>	
<b>INGRESOS EXENTOS (no provienen de Dif Tempor.)</b>		<b>(50.00)</b>	
<b>GND (no provienen de Dif Temporarias)</b>		<b>15.00</b>	Intereses y multas
<b>INGRESOS NO GRAVADOS POR APLICACIÓN DE NIIF</b>			
<b>(provienen de diferencias temporarias)</b>			
Ajuste al VR de Propiedades de Inversión		(30.00)	
<b>GND (provienen de Dif Temporarias)</b>		<b>170.00</b>	
Ajuste al VNR de Inventario	80.00		
Exceso deprec en relación a % legales	50.00		
Provisión gasto honorarios	40.00		
<b>BASE IMPONIBLE</b>		<b>1,105.00</b>	
Impuesto corriente (Tasa impositiva = 22%)		276.25	

## 4. REGISTRAR EL IMPUESTO CORRIENTE

Cuenta	Debe	Haber
Gasto por Impuesto a la Renta	276.25	
Impuesto a la Renta por Pagar		276.25

## 5. CONCILIACIÓN DE TASAS

A fin de comprobar la correcta aplicación del método, es necesario realizar la conciliación de la tasa nominal y la tasa efectiva, así como también a nivel de valores el impuesto teórico VS el impuesto cargado en el estado de resultados.

### ESTADO DE RESULTADOS

Detalle	Valor
Utilidad antes de 15% PT y 25% IR	1,176.47
15% Participación trabajadores	176.47
<b>Utilidad contable antes de Impuesto a la Renta</b>	<b>1,000.00</b>
Impuesto a la Renta	241.25 (Impuesto corriente + Impuesto Diferido)
<b>Utilidad neta</b>	<b>758.75</b>
<b>Tasa efectiva</b>	<b>24.12%</b>

### CONCILIACIÓN DE TASAS

Concepto	Parcial	Valor	Efecto impositivo
Impuesto en el estado de resultados (tasa efectiva)		241.25	24.12%
Impuesto teórico (RAI * Tasa nominal)		250.00	25.00%
RAI (Resultado antes de impuestos)	1,000.00		
Tasa nominal	25.00%		
<b>Diferencia</b>		<b>-8.75</b>	<b>-0.88%</b>
Gastos no deducibles	15.00	3.75	0.38%
Ingresos exentos	-50.00	-12.50	-1.25%
<b>Explicación diferencia</b>		<b>-8.75</b>	<b>-0.88%</b>
<b>Comprobación:</b>		<b>0.00</b>	<b>0.00</b>



## **CAPITULO IV: REFORMA FISCAL REFERENTE A IMPUESTOS DIFERIDOS VIGENTES DESDE ENERO 2015**

### **4.1. NORMATIVA**

La Administración Tributaria dentro de su campo de acción, y al ser el sistema tributario un instrumento fundamental de política económica, que además de proporcionar recursos al Estado, permite estimular la producción, inversión, el ahorro, el empleo y la distribución de la riqueza, y requiriendo para ello el ejercicio efectivo de la facultad de gestión de los tributos, mediante normas e instrumentos que propendan a la prevención de la evasión y elusión tributaria, en el ámbito nacional e internacional, desincentivando prácticas nocivas de planeación fiscal; promulga a través del Ejecutivo la “LEY ORGÁNICA DE INCENTIVOS A LA PRODUCCIÓN Y PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL”, contenidos que se encuentran publicados en sus Registros Oficiales No. 405 del 29 de Diciembre 2014, y No. 407 del 31 de Diciembre del 2014, adicionalmente existe la última reforma publicada en el Registro Oficial No. 448 del 28 de Febrero del 2015.

Es importante poner en conocimiento que fue reformado el Código Tributario y el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, y se realizarán alcances a la ley, cabe recordar que la Administración Tributaria de forma permanente emitirá resoluciones y/o circulares que direccionarán su aplicación.

Hasta antes de la reforma 2014, solo existía la resolución No.009 de junio del 2012, resolución que no será derogada, misma que enfoca a nivel general la no reversión de gastos no deducibles en períodos futuros.

A partir del año 2015, cambia su modalidad, y ya se reconoce los gastos no deducibles en ejercicios futuros, bajo ciertas consideraciones específicas.

## **4.2. IMPUESTOS DIFERIDOS**

En el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, a continuación del Artículo 28, se agrega un Artículo innumerado Art. (...), donde se aborda el tratamiento de **Impuestos Diferidos** para ciertos casos con sus respectivas condiciones, cabe aclarar que la Resolución N ac.009 del año 2012, no ha sido derogada, razón por la cual al momento de aplicar la nueva reglamentación, es importante tomar en cuenta que existe un tratamiento hasta Diciembre 2014 y otro que inicia desde Enero 2015.

### **4.2.1. CASOS Y CONDICIONES**

Dentro del análisis realizado se observa que la aplicación de impuestos diferidos solo se enfoca a determinados casos, además que dentro de los diferidos más se toma en cuenta a los Activos Por Impuestos Diferidos que a los Pasivos por Impuestos Diferidos, lo que significa que la Administración continuará emitiendo resoluciones que permitan mejorar la aplicación y armonización con la NIC 12.

#### **4.2.1.1 PÉRDIDA POR DETERIORO EN INVENTARIO**

Dentro de los inventarios NIC 2, se determina las pérdidas por deterioro, de allí que la Administración con el sentido de armonización y a partir de Enero 2015, permite que las pérdidas por deterioro parcial producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario, sean consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se produzca la venta o autoconsumo del inventario.

#### **Ejemplo:**

La empresa ABC Cia. Ltda., adquiere el producto “Z”, el 1 de febrero del 2015, por un valor de USD. 100, sin embargo al terminar el ejercicio 2015, el producto “Z” tiene un efecto de deterioro, es decir que su costo de mercado ha disminuido, para el

ejemplo en USD. 80, razón por la cual la empresa debe ajustar USD. 20 (  $100 - 80 = 20$ ). En el período 2015 los USD. 20 afectan en una conciliación tributaria bajo el nombre de “Gastos No Deducibles”, determinando un impuesto afecto del 22% que equivale a USD. 4,40 (  $20 \times 22\% = 4,40$  ), ahora bien, este impuesto se recuperará en períodos futuros cuando se venda el inventario producto “Z” o la empresa tenga un autoconsumo. Tributariamente la cuenta a ser utilizada de inicio, será: “Activo por Impuesto Diferido AID”, que para el ejemplo es de USD. 4,40, cuenta que se encerrará al momento de su recuperación de manera parcial o total según corresponda.

#### **4.2.1.2 PÉRDIDA ESPERADA EN CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN**

La Administración Tributaria, en el caso de la aplicación NIC 11, determina como armonización de la misma, que las pérdidas esperadas en contratos de construcción generadas por la probabilidad de que los costos totales del contrato excedan los ingresos totales del mismo, sean consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que finalice el contrato, siempre y cuando dicha pérdida se produzca efectivamente.

#### **Ejemplo:**

La empresa Constructora S.A., gana una licitación para construir un puente, que durará su construcción 3 años. El precio final acordado es de USD. 100.000. El contrato inicia el 1 de enero del 2015 y concluye el 31 de Diciembre del 2017.

Para el año 31 de Diciembre del 2016 los costos totales del contrato exceden, por lo que sus pérdidas ascienden a USD. 15.000, razón por la cual se debe contabilizar inmediatamente en el mismo ejercicio que sucede el hecho y para el ejemplo la “Pérdida esperada en Contrato de Construcción” equivale a USD. 15.000 siendo este

valor un “Gasto No Deducible” para la Administración Tributaria, generándose un “Activo por Impuesto Diferido” por USD. 3.300.  $(15.000 \times 22\% \text{ IR} = 3.300)$  .Es importante acotar que la norma internacional, indica que debe contabilizarse la pérdida esperada independientemente de cual sea el grado de adelanto de la obra, ver párrafo 36 de la NIC 11 Contrato de Construcción. Cabe recordar que ésta pérdida se recuperará cuando finalice la obra, y se determinará si efectivamente se produce la pérdida.

#### **4.2.1.3 DEPRECIACIÓN DEL ACTIVO POR DESMANTELAMIENTO**

La depreciación correspondiente al valor activado por desmantelamiento será considerada como no deducible en el periodo en el que se registre contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que efectivamente se produzca el desmantelamiento y únicamente en los casos en que exista la obligación contractual para hacerlo.

#### **Ejemplo:**

El 1 de Enero del 2015, la empresa petrolera adquiere un equipo de tratamiento y depuración de residuos que genera su actividad, sus rubros son:

El costo de la maquinaria	USD. 100.000
Flete por transportación	USD. 2.000
Costo de Instalación y montaje	USD. 5.000
<b>Costo para desmantelar</b>	<b>USD. 8.000</b>
<b>COSTO TOTAL MAQUINARIA</b>	<b>USD. 115.000</b>

Para el ejemplo, y en aplicación de la norma internacional NIC 16, se determina la depreciación o amortización que equivale al costo total de la maquinaria dividido para el número de años de vida útil. La vida útil por política de la empresa es de 10 años.

El valor de la depreciación es de USD. 11.500  $(115.000/10= 11.500 \text{ anual})$ .

Podemos observar que dentro del costo total se tiene un valor por desmantelamiento, razón por la cual con la última disposición tributaria, el valor por depreciación respecto al desmantelamiento USD. 800 ( $8.000/10=800$ ), será “Gasto No Deducible” en el mismo ejercicio, y se lo recuperará en el momento mismo de su desmantelamiento determinado en una obligación contractual, es decir cuando concluya su vida útil.

#### **4.2.1.4 DETERIORO DE PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO**

El valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo del contribuyente, será considerado como no deducible en el periodo en el que se registre contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se transfiera el activo o a la finalización de su vida útil.

##### **Ejemplo:**

La empresa ABC Cia. Ltda., adquiere un computador desde donde se controla el crecimiento de la rosa, este equipo es valorado en USD. 1500 el 1 de Enero del 2015. Su vida útil es de 3 años. El valor recuperable es de USD. 850 al 31 de Diciembre del 2016.

La depreciación anual equivale a USD. 500 cada año ( $1.500/3 = 500$ ), mientras que el deterioro es de USD. 150 ( $1.000 - 850 = 150$ ), éste último valor será enviado en el ejercicio que se determina el deterioro a una cuenta llamada “Gasto No Deducible” y además se contabilizará un “Activo por Impuesto Diferido” por el valor de USD. 33 ( $150 \times 22\%$  tasa impuesto renta = 33). Se debe tomar en cuenta que este valor se recuperará al momento de la transferencia o al concluir su vida útil.

#### **4.2.1.5 OTRAS PROVISIONES**

Las provisiones diferentes **a las de cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y pensiones jubilares patronales**, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que el contribuyente se desprenda efectivamente de recursos para cancelar la obligación por la cual se efectuó la provisión.

Se entendería que efectivamente a futuro se transformará en deducible cuando la entidad se desprenda de recursos, sin embargo deja entre dicho si todas las provisiones serán consideradas bajo este concepto de recuperación a futuro.

#### **Ejemplo:**

La empresa Travelcity S.A., como política empresarial, realiza provisiones por indemnización laboral, bajo el modelo de despido intempestivo tomado en función de los resultados de años anteriores, y al ser continuo se procedió a tal provisión, que será “Gasto No Deducible” en el periodo que se registre y deducible al momento que la entidad se desprenda de recursos.

Otros ejemplos:

- \* Provisiones para ejecutar reparaciones en una empresa de transporte de carga.
- \* Provisiones por riesgos en posibles reclamos de clientes por garantías.

#### **4.2.1.6 ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA**

La NIIF 5, permite estimar los gastos por Activo No Corrientes mantenidos para la Venta, y la Administración Tributaria con el fin de armonizar reglamenta, que los valores por concepto de gastos estimados para la venta de activos no corrientes mantenidos para la venta, sean considerados como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este

concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento de la venta, siempre y cuando la venta corresponda a un ingreso gravado con impuesto a la renta.

Ejemplo:

La empresa adquiere una máquina que se clasifica como mantenido para la venta, y al ser como tal, éste no se deprecia. Los valores al 1 de Enero del 2015, son:

Valor libros	USD. 9.000
Valor razonable	USD. 9.500
Gasto de Venta	USD. 1.000

Para determinar el valor menor entre el valor recuperable y gastos de ventas, vs. el valor en libros, se define una diferencia a provisionar por USD. 500 ((9.000 – (9.500- 1.000) = 500)). El valor por contabilizar en el período como “Gasto No Deducible” es de USD. 500 y aparece un “Activo por Impuesto Diferido” de USD. 110, valor que se recuperará al momento de la venta.

#### **4.2.1.7 ACTIVOS BIOLÓGICOS**

La NIC 41 conocida como norma de Agricultura y/o Activos Biológicos, determina su reconocimiento en función del crecimiento, de allí que la Administración Tributaria, se refiere a la misma e indica que los ingresos y costos derivados de la aplicación de la normativa contable correspondiente al reconocimiento y medición de activos biológicos, medidos con cambios en resultados, durante su período de transformación biológica, deberán ser considerados en conciliación tributaria, como ingresos no sujetos de renta y costos atribuibles a ingresos no sujetos de renta; adicionalmente éstos conceptos no deberán ser incluidos en el cálculo de la participación a trabajadores, gastos atribuibles para generar ingresos exentos y cualquier otro límite establecido en la norma tributaria que incluya a estos elementos. El motivo para presentar en una conciliación tributaria, se da por el efecto en su medición a valor razonable en función del crecimiento del activo biológico, que se aplica en la

norma NIC 41, de allí que la nueva disposición tributaria es acertada en reconocer como ingresos y costos exentos de impuesto a la renta y no afecto a la participación del 15% trabajadores, mientras se determine todos los cambios sucesivos en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de ventas, hasta que el Activo Biológico esté listo para su venta o disposición, tal cual lo indica la norma 41 en su párrafo 26.

En el período fiscal en el que se produzca la venta o disposición del activo biológico, se efectuará la liquidación del impuesto a la renta, para lo cual se deberán considerar los ingresos de dicha operación y los costos reales acumulados imputables a dicha operación, para efectos de la determinación de la base imponible.

En el caso de activos biológicos, que se midan bajo el modelo de costo conforme la técnica contable, será deducible la correspondiente depreciación más los costos y gastos directamente atribuibles a la transformación biológica del activo, cuando éstos sean aptos para su cosecha o recolección, durante su vida útil.

Para efectos de la aplicación de lo establecido respecto a los Activos Biológicos, la Administración Tributaria (SRI), podrá emitir la correspondiente resolución, que hasta la culminación de la presente tesis, la Administración Tributaria aún no se ha pronunciado.

A continuación ejemplos tipos de Activos Biológicos



Activos biológicos	Productos agrícolas	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha
Ovejas	Lana	Hilo de lana, alfombra
Arboles de una plantación forestal	Arboles talados	Troncos, madera
Plantas	Algodón / Caña cortada	Hilo de algodón, vestidos, azúcar
Ganado lechero	Leche	Queso
Cerdos	Reses sacrificadas	Salchichas
Arbustos	Hojas	Té, tabaco
Vides	Uvas	Vino
Arboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada

Fuente: NIC 41, párrafo 4. [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

### **Ejemplo:**

Una empresa se dedica a la producción de leche, por lo que posee un rebaño de tres animales, al inicio cada animal tiene un costo de USD. 700, sin embargo al final del ejercicio 2016, el valor de cada animal se valora en USD. 800, además que nace un becerro valorado en USD.150, como se puede determinar el reconocimiento de ingresos y costos atribuibles con lleva a una definición técnica financiera, que obliga a ser medida de inicio y final, de allí que la Administración Tributaria, manifiesta que se incluya estos valores en una conciliación tributaria y sean ingresos no sujetos de renta y costos atribuibles a ingresos no sujetos de renta, mismos que liquidarán al momento de su venta o disposición de dicho activo biológico.

#### **4.2.1.8 PÉRDIDAS DECLARADAS LUEGO DE CONCILIACIÓN TRIBUTARIA**

El SRI, pronuncia que el tratamiento de diferidos a las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria, de ejercicios anteriores, serán consideradas en los términos y condiciones establecidos en la ley y en este Reglamento, que manifiesta:

“Las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria, de ejercicios anteriores. Su amortización se efectuará dentro de los cinco períodos impositivos siguientes a aquel en que se produjo la pérdida, siempre que tal amortización no sobrepase del 25% de la utilidad gravable realizada en el respectivo ejercicio. El saldo no amortizado dentro del indicado lapso, no podrá ser deducido en los ejercicios económicos posteriores. En el caso de terminación de actividades, antes de que concluya el período de cinco años, el saldo no amortizado de las pérdidas, será deducible en su totalidad en el ejercicio en el que se produzca la terminación de actividades.

**Ejemplo:**

La empresa BCA. CIA.LTDA., arroja una pérdida después de conciliación tributaria por un valor de USD. 10.000 para el ejercicio 2015, mientras que para el año 2016, la empresa tiene una utilidad de USD. 9.500. La norma tributaria manifiesta, que dentro de los próximos 5 años siguientes, la empresa podrá deducirse hasta el 25% de la utilidad gravable, que para el ejemplo, el valor deducido será de USD. 2.375 ( $9.500 * 25\% = 2.375$ ), por el período 2016.

**4.2.1.9 CRÉDITOS TRIBUTARIOS NO UTILIZADOS**

Los créditos tributarios no utilizados, generados en períodos anteriores, en los términos y condiciones establecidos en la ley y este Reglamento, serán considerados para su tratamiento de diferidos. La norma tributaria indica que el contribuyente puede dar uso del crédito tributario hasta tres años atrás respecto a su saldo acumulado, valores que se puede compensar o en su defecto solicitar devolución si el caso lo amerita, sin embargo si el saldo diferido se encuentra en libros más de tres años, este valor deberá regular a través de un gasto no deducible, puesto que no se recuperará en ejercicio futuros.

**Ejemplo:**

La empresa ABC CIA. LTDA. al 31 de Diciembre 2015, registra en su activo diferido por retenciones de sus clientes acumulado, un valor de USD. 5.000, de los cuales USD. 1.000 corresponde al presente ejercicio y el saldo a los años 2014 por un valor de USD. 1000, año 2013 por USD. 1.000, año 2012 por USD. 1.000 y finalmente el año 2011 USD. 1.000, lo que significa que el año 2011 ya no será recuperable los USD. 1.000 por pasar más de 3 años como diferido, y la norma no permite usar como crédito tributario, razón por la cual se reconocerá como “Gasto No Deducible”.

### 4.3. CASOS PRÁCTICOS

DEPRECIACION POR DESMANTELAMIENTO PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO NIC -16						
<b>Datos:</b>						
Empresa de servicios petroleros mantiene un Taladro en el campo Sachas, valorado por: \$ 300.000 a Diciembre 2015.						
Se activa el valor de \$ 30,000 por desmantelamiento desde el año 2016.						
En el año 2020 se realiza el desmantelamiento.						
Año	Deprec. Desmantelar	Saldo Libros	DESMANTELAMIENTO		Tasa 22%	
			NIIFS	SRI GND período	Activo Impuesto Diferido	
2015		\$ 300,000.000				
2016	10,000	290,000	10,000	10,000	2,200	con reforma desde Enero 2015
2017	10,000	280,000	10,000	10,000	2,200	con reforma desde Enero 2015
2018	10,000	270,000	10,000	10,000	2,200	con reforma desde Enero 2015
2019	10,000	260,000	10,000	10,000	2,200	con reforma desde Enero 2015
2020	10,000	250,000	10,000	10,000	2,200	desmantelan taladro, se usa AID.
<b>Suman</b>	<b>50,000</b>	<b>250,000</b>	<b>50,000</b>	<b>50,000</b>	<b>11,000</b>	
<b>Análisis:</b>						
<b>NIIF</b>	Bajo normas NIIFS, la depreciación por desmantelar se reconoce.					
	Año 2016	2,200.00				
	Año 2017	2,200.00				
	Año 2018	2,200.00				
	Año 2019	2,200.00				
	Año 2020	2,200.00				
	<b>Total ajustes</b>	<b>11,000.00</b>				
	Al ser el activo contable menor al activo fiscal, se genera un Activo po Impuesto Diferido acumulado por \$ 11.000.					
	La norma permite recuperar en períodos futuros este AID.					
<b>SRI</b>	Hasta Diciembre del 2014, la resolución Nac. 009, no permitía recuperar el Activo por Impuesto Diferido. por efecto de pérdida por deterioro. Se registraba en conciliación como Gasto No Deducible.					
	Desde Enero 2015 en adelante, con la reforma ttributaria, publicada en el RO. 407 del 31-12-2014, permite recuperar a futuro el AID, que para el ejemplo es de \$ 11.000, siempre y cuando se envíe a un Gasto No Deducible en cada período y se reconozca el Activo por Impuesto Diferido a futuro. Además debe existir una obligación contractual.					
<b>IMPACTO</b>	Bajo el supuesto que la empresa hubiese provisionado al 2014, la depreciación por desmantelar, el valor no recuperado hubiese sido de \$ 2.200. Este valor la empresa no podía recuperar con la normativa anterior.					
	Desde enero 2015 la norma tributaia, permite recuperar el saldo acumulado, al momento del desmantelamiento. El activo por impuesto diferido recuperado es de \$ 11.000 por efecto de la depreciación a desmantelar. En el ejercicio 2020 se desmantela el activo, recuperandose por AID el valor de \$ 11.000. El impuesto a la renta por pagar en el ejercicio 2020, beneficiará a la empresa en su flujo de caja.					
Elaborado por: El autor						

<b>PERDIDA POR DETERIORO INVENTARIOS NIC - 2</b>						
<b>Datos:</b>						
Empresa con inventario de \$ 300.000 a Diciembre 2015.						
Se realiza prueba de VNR, y se determina, que el valor de ajuste es:						
Ajuste para el ejercicio 2016 es de \$ 5.000.						
Ajuste para el ejercicio 2017 es de \$ 8.000.						
Ajuste para el ejercicio 2018 es de \$ 11.000.						
Ajuste para el ejercicio 2019 es de \$ 14.000.						
En el año 2020 se vende todo el producto.						
			<b>INVENTARIOS- NIC 2</b>		<b>Tasa 22%</b>	
<b>Año</b>	<b>Ajuste</b>	<b>Saldo</b>	<b>NIIFS</b>	<b>SRI</b>	<b>Activo</b>	
	<b>VNR</b>	<b>Libros</b>		<b>GND período</b>	<b>Impuesto Diferido</b>	
<b>2015</b>		<b>\$ 300,000.000</b>				
2016	5,000	295,000	5,000	5,000	1,100	con reforma desde Enero 2015
2017	8,000	287,000	8,000	8,000	1,760	con reforma desde Enero 2015
2018	11,000	276,000	11,000	11,000	2,420	con reforma desde Enero 2015
2019	14,000	262,000	14,000	14,000	3,080	con reforma desde Enero 2015
2020		(262,000)			(8,360)	venta de inventario, se usa AID.
<b>Suman</b>	<b>38,000</b>	<b>-</b>	<b>38,000</b>	<b>38,000</b>	<b>-</b>	
<b>Análisis:</b>						
<b>NIIF</b>	Bajo normas NIIFS, el Inventario se ajusta al Gasto por pérdida deterioro, en el mismo ejercicio.					
	Año 2016	5,000.00				
	Año 2017	8,000.00				
	Año 2018	11,000.00				
	Año 2019	14,000.00				
	Año 2020	-				
	<b>Total ajustes</b>	<b>38,000.00</b>				
	Al ser el activo contable menor al activo fiscal, se genera un Activo por Impuesto Diferido acumulado por USD. 8.360.					
	La norma permite recuperar en períodos futuros este AID.					
<b>SRI</b>	Hasta Diciembre del 2014, la resolución Nac. 009, no permitía recuperar el Activo por Impuesto Diferido por efecto de pérdida por deterioro. Se registraba en conciliación como Gasto No Deducible definitivo.					
	Desde Enero 2015 en adelante, con la reforma tributaria, publicada en el RO. 407 del 31-12-2014, permite recuperar a futuro el AID, que para el ejemplo es de \$ 8.360, siempre y cuando se envíe a un Gasto No Deducible y se reconozca el Activo por Impuesto Diferido.					
<b>IMPACTO</b>	Bajo el supuesto, que la empresa hubiese determinado el deterioro en el ejercicio 2014, el valor no recuperado hubiese sido de USD. 1.100.					
	Desde enero 2015 la empresa puede recuperar el saldo acumulado, al momento de la venta.					
	El activo por impuesto diferido recuperado es de USD. 8.360 por efecto de la pérdida de deterioro.					
	En el ejercicio 2020 se vende la totalidad del inventario, recuperandose por AID el valor de \$ 8.360.					
	El impuesto a la renta por pagar en el ejercicio 2020, beneficiará a la empresa por \$ 8.360.					
Elaborado por: El autor						

**DETERIORO PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO NIC -16 ( SOLO PROCESO PRODUCTIVO)**

Datos:

Empresa industrial mantiene maquinaria valorada en \$ 850.000.

El perito, determina que existe un deterioro y debe registrarse por el valor de \$ 25.000 en el 2015.

A partir del año 2015 el deterioro se define en \$ 30.000 hasta el año 2019 cuando se transfiere la maquinaria.

Se lo transfiere en Diciembre del año 2019.

Año	Deterioro	Saldo Libros	DETERIORO		Tasa 22%	
			NIIFS	SRI GND período	Activo Impuesto Diferido	
<b>2015</b>		<b>\$ 850,000.000</b>				
2015	25,000	825,000	25,000	25,000	5,500	con reforma desde Enero 2015
2016	30,000	795,000	30,000	30,000	6,600	con reforma desde Enero 2015
2017	30,000	765,000	30,000	30,000	6,600	con reforma desde Enero 2015
2018	30,000	735,000	30,000	30,000	6,600	con reforma desde Enero 2015
2019	30,000	705,000	30,000	30,000	6,600	con reforma desde Enero 2015
<b>Suman</b>	<b>145,000</b>		<b>145,000</b>	<b>145,000</b>	<b>31,900</b>	

**Análisis:**

**NIIF** Bajo normas NIIFS, el deterioro se reconoce.

Año 2015	25,000.00
Año 2016	30,000.00
Año 2017	30,000.00
Año 2018	30,000.00
Año 2019	30,000.00
<b>Total ajustes</b>	<b>145,000.00</b>

Al ser el activo contable menor al activo fiscal, se genera un Activo por Impuesto Diferido acumulado por \$ 145.000.

La norma permite recuperar en períodos futuros este AID.

**SRI** Hasta Diciembre del 2014, la resolución Nac. 009, no permitía recuperar el Activo por Impuesto Diferido por efecto valor deterioro. Se registraba en conciliación como Gasto No Deducible y no se recupera.

Desde Enero 2015 en adelante, con la reforma tributaria, publicada en el RO. 407 del 31-12-2014, permite recuperar a futuro el AID, que para el ejemplo es de \$ 31.900, siempre y cuando se envíe a un Gasto No Deducible su valor de deterioro en cada período y se reconozca el Activo por Impuesto Diferido a futuro.

**IMPACTO** Desde enero 2015 la empresa puede recuperar el saldo acumulado, al momento de la transferencia o fin de vida útil.  
El activo por impuesto diferido recuperado es de \$ 31.900 por efecto del deterioro.  
En el ejercicio 2019 se transfiere el activo, recuperándose por AID el valor de \$ 31.900.  
El impuesto a la renta por pagar en el ejercicio 2019, beneficiará a la empresa en su flujo de caja.

Elaborado por: El autor

## **CAPITULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

### **5.1 CONCLUSIONES A DICIEMBRE 2014**

- La obligatoriedad de aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera, tiene un largo trayecto, ya para el año 2004, se realizó el informe sobre la observancia de los Códigos y Normas (ROSC), el mismo que fue elaborado por un equipo del Banco Mundial, donde se recomendó el inicio de la aplicación de las Normas Internacionales, tanto a nivel público y privado.
- Los entes de control, juegan un papel esencial en la definición y aplicación de las normas contables y de auditoría en el sector privado.
- La Norma Internacional de Contabilidad NIC 12 Impuesto a las Ganancias, armoniza las demás normas contables financieras, respecto a la determinación de su impuesto corriente y al reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, que serán a favor o por pagar dependiendo de su aplicabilidad.
- Los impuestos diferidos tanto Activo y Pasivo, se los clasifica en No Corrientes en el Balance General.
- En publicación oficial, R.O. 718 del 6 de Junio del 2012 ( Resol: NAC12-0009), pone en tela de duda, la aplicación de ciertos Activos por Impuestos Diferidos, generados como resultado de las diferencias temporales al comparar el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera bajo NIIF y su base fiscal. La Administración tributaria debe poner reglas claras y previamente analizadas para que sean concordantes con normas internacionales.
- Las sociedades de derecho, controladas por la Superintendencia de Compañías y Valores, están en la obligación de aplicar Normas Internacionales de Información Financiera, mismas que tuvieron un impacto medio frente a las normativas determinadas por la Administración Tributaria.

## 5.2 RECOMENDACIONES A DICIEMBRE 2014

- Las sociedades en general, los contribuyentes, entes de control, y la población económicamente activa, deben conocer con claridad las Normas Internacionales de Información Financiera, para lo cual deben capacitarse y tomar a estas normas, como una oportunidad de crecimiento empresarial.
- El Servicio de Rentas Internas y la Superintendencia de Compañías y Valores, deben formar equipos paralelos y realizar conversatorios capaz, que a corto plazo emitan resoluciones, y armonicen la norma NIC 12 Impuesto a las Ganancias.
- Los Activos y Pasivos por Impuestos Diferidos, deben tener obligatoriamente auxiliares, como preparación para eventuales revisiones fiscales, sobre todo por el Servicio de Rentas Internas, recordemos que las sociedades auditadas por ley, ya enviaron en el informe de cumplimiento tributario, un detalle de las cuentas afectadas en impuestos diferidos con sus respectivos valores, al concluir el ejercicio fiscal 2013. Debemos recordar que cada año la Administración Tributaria requiere información adicional, que está permanentemente en análisis y mediante su matriz de riesgos en algún momento proceden con requerimientos que les facultan su revisión hasta por siete años.
- El Método del Pasivos basado en el Balance (MPBB), es acertado para su aplicación, y conocimiento de la Tasa Efectiva de una empresa frente a una Tasa Nominal, además que permite determinar su cash flow disponible para el accionista.



### 5.3 CONCLUSIONES A PARTIR DEL AÑO 2015

- La Administración Tributaria, promulga la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, misma que se encuentra publicada en el Registro Oficial 407 del 31 de Diciembre 2014 y su reforma en el Registro Oficial 448 del 28 de Febrero 2015.
- Por principio, toda ley no es retroactiva, razón por la cual todo lo referente a Impuesto Diferidos, tendrá validez a partir del 1 de Enero del 2015.
- Cuando existan divergencias entre normas tributarias y contable financieras, prevalecerán las Normas Tributarias (SRI).
- La ley se enfoca más a los Activos por Impuestos Diferidos, que a Pasivos por Impuestos Diferidos.
- El tratamiento en general indica que serán considerados en general gastos no deducibles en el momento del registro y se reconocerá un impuesto diferido, mismo que podrá ser utilizado en el momento de su realización.
- A pesar de la promulgación de este Reglamento en lo referente a Impuestos Diferidos, todavía debe analizarse ciertos conceptos de aplicación, por ejemplo el reconocer el Gasto de Provisión de Jubilación Patronal de empleados que laboran en una empresa menos de 10 años, entre otros.
- Debería reconocerse la provisión por jubilación patronal a trabajadores menores de 10 años en la empresa, y manejarlo como impuesto diferido.

#### **5.4 RECOMENDACIONES A PARTIR DEL AÑO 2015**

- Mantener auxiliares donde se determine saldos por efecto de impuestos diferidos a Diciembre del 2014 y otro con saldo como auxiliar de ejercicios económicos desde el 2015 en adelante.
- La Administración Tributaria debe trabajar en equipo con la Superintendencia de Compañías para intercambiar ideas y promover cambios que apoyen en la elaboración de reportes, por ejemplo ya se dio el primer paso y se igualó el formulario 101 en su formato, en los dos entes de control.
- Capacitar permanentemente a las sociedades y público en general respecto a las Normas Internacionales de Información Financiera NIIFS así como también a la aplicación de los impuestos diferidos de manera armonizada.
- El Servicio de Rentas Internas, debe enfocarse también en los Pasivos por Impuesto Diferido PID.
- El reconocimiento de impuesto diferido en lo referente al deterioro de propiedad planta y equipo no debería ser enfocado solamente a lo relacionado a un proceso productivo sino a todo el conglomerado, capaz que abarque la NIC 16 en su totalidad.

## **BIBLIOGRAFIA**

- Informe sobre la observancia de los Códigos y Normas (ROSC) Ecuador, publicado el 18 de marzo de 2004, página del No. 20 al 29.
- República del Ecuador Registro Oficial No. 348, 4 de septiembre del 2006.
- República del Ecuador Registro Oficial No. 378, 10 de julio del 2008.
- República del Ecuador Registro Oficial No. 159, 26 de marzo del 2010.
- República del Ecuador Registro Oficial 372, 27 de Enero del 2011.
- Código Orgánico Tributario, Art. 5. "Principios Fundamentales".
- Código Orgánico Tributario Art.7. "Facultad Determinadora
- Circular NAC-DGECCGC12-00009 del SRI Registro Oficial 718 6 de Junio del 2012
- Firma miembro del Grupo AENA (I Foro Internacional NIIFS).
- Aguilar S, Alemany. F. Amat, "Normas Internacionales de Contabilidad NIC", España. Ediciones 2005, Edición 1, pág. 49.
- Gil, Jorge José, "Impuestos Diferidos Nuevo Método Basado en el Balance", Argentina, agosto 2006, 1era. Edición.
- International Accounting Standards Board (IASB) Norma Internacional de Contabilidad NIC 12, párrafo 15, página No.5.
- Mésen Figueroa Vernor, "Aplicaciones prácticas de las NIIF", Costa Rica, I Edición 2007
- International Accounting Standards Board (IASB) Norma Internacional de Contabilidad NIC 12, párrafo 79, página No.24.
- International Accounting Standards Board (IASB) Norma Internacional de Contabilidad NIC 1, párrafo 1, página No. 9.
- International Accounting Standards Board (IASB) Norma Internacional de Contabilidad NIC 38, párrafo 1, página No.8
- International Accounting Standards Board (IASB) Norma Internacional de Contabilidad NIC 2, párrafo 1, página No.7
- International Accounting Standards Board (IASB) Norma Internacional de Contabilidad NIC 16, párrafo 1, página No.8
- International Accounting Standards Board (IASB) Norma Internacional de Contabilidad NIC 19, página No.8
- Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 39
- Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 102