

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría en Tributación

Análisis práctico de la aplicación de las normas internacionales de contabilidad “propiedad, planta y equipo” y “deterioro del valor de los activos” NIC 16 y NIC 36, en el año 2011 y su impacto tributario

Elsi Ron Bucheli

2015



CLAUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS

Yo, Elsi Ximena Ron Bucheli, autora de la tesis intitulada “ANÁLISIS PRÁCTICO DE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO Y DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NIC 16 Y NIC 36, EN EL AÑO 2011 Y SU IMPACTO TRIBUTARIO”, 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 Magister 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.

Fecha. Quito, 24 de agosto de 2015

Firma:

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR / SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

PROGRAMA DE MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

**ANÁLISIS PRÁCTICO DE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS
INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD “PROPIEDAD, PLANTA
Y EQUIPO” Y “DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS” NIC
16 Y NIC 36, EN EL AÑO 2011 Y SU IMPACTO TRIBUTARIO**

AUTORA: Elsi Ximena Ron Bucheli

2015

TUTOR: Nilo Narváez

QUITO - ECUADOR

RESUMEN

La Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, a través de la Resolución No. 06.Q.ICI-004 de 21 de agosto de 2006, adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF” y dispuso su aplicación obligatoria por parte de las entidades sujetas a su control y vigilancia de la Superintendencia, en este sentido estableció un cronograma de implementación de dichas normas mediante Resolución 08.G.DSC.010 de 20 de noviembre de 2008, en la que se establecieron tres grupos de aplicación a partir del año 2010, 2011 y 2012.

Con estas disposiciones, a partir del año 2012 absolutamente todas las compañías sujetas al control por parte de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, debieron registrar sus estados financieros bajo las referidas normas contables, las cuales permiten obtener información financiera transparente y uniforme, que sirve para la toma de decisiones a los usuarios de esos estados financieros.

Un rubro importante que se presenta en los estados financieros, sin duda son la propiedad, planta y equipo, cuyo tratamiento contable se encuentra en las NIC 16 y NIC 36, esta última en cuanto al reconocimiento del deterioro, mientras que tributariamente, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, establecen el cumplimiento de ciertas condiciones para que las depreciaciones de esa propiedad, planta y equipo, sea deducibles a efectos del Impuesto a la Renta.

En este sentido tanto la norma contable (Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros) como la norma tributaria (Servicio de Rentas Internas), con el pasar del tiempo confluyen hacia tratamientos contables y tributarios que permiten a las compañías una mejor conciliación entre las mismas, como es el caso del Reglamento a la Ley orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención de Fraude Fiscal, publicado en el R.O. No. 407 de 31 de diciembre de 2014, que permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos en ciertos casos y condiciones, que de acuerdo a la norma contable deben registrarse.

DEDICATORIA

A mis hijos amados, fuente de mi inspiración de vida, Domicita y Carlitos, quienes a través de su mirada y sonrisas, sin que se dieran cuenta me impulsaron a seguir adelante y terminar con la meta planteada.

A mi esposo, Carlos que me supo brindar las palabras y apoyo necesario en los momentos más difíciles.

A mis padres, Gerardo y Nilda por el apoyo brindado en todos estos años y por enseñarme a luchar siempre por todo aquello que se quiere.

A mi suegra, señora Laurita, por motivarme cada día a no desmayar en el logro de este reto y meta cumplidos.

AGRADECIMIENTOS

A Dios por permitirme las fuerzas necesarias para culminar con esta meta planteada.

A mi familia por motivarme, apoyarme e impulsarme siempre a seguir adelante pese a toda adversidad.

A la Universidad Andina Simón Bolívar y sus docentes, que me permitieron a lo largo de esta maestría, ganar conocimiento que sin duda ha ayudado a consolidar mi carrera profesional.

Un agradecimiento especial, a mi director de tesis Nilo Narváez, quien con su asesoramiento técnico y profesional me guio en el desarrollo y culminación de presente estudio.

ÍNDICE:

	Pág. No.
INTRODUCCIÓN	9
CAPÍTULO I:	
MARCO TEÓRICO	
1.1 Antecedentes de la Normativa contable	10
1.2 Normativa contable vigente	14
1.3 Adopción de la Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en el Ecuador	16
CAPÍTULO II:	
NIC 16 “PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO” Y NIC 36 “DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS”, APLICACIÓN PRÁCTICA	
2.1 NIC 16 “Propiedad, Planta y Equipo”	20
2.1.1 Medición inicial	21
2.1.2 Medición posterior	22
2.1.3 Vida útil	23
2.1.4 Métodos de depreciación	24
2.1.5 Baja de activos	25
2.1.6 Información a revelar:	25
2.2 NIC 36 Deterioro del valor de los Activos	26
2.2.1 Como estimar el valor razonable menos los costos de disposición	29
2.2.2 Como estimar el valor en uso del activo	30
2.2.3 Reconocimiento de la pérdida por deterioro	30
2.2.4 Reversión de las pérdidas por deterioro del valor	30
2.2.5 Impuestos diferidos	31
2.3 Aplicación Práctica de las NIC 16 y NIC 36:	33
2.3.1 Modelo del Costo	37
2.3.2 Modelo de Revaluación	44
2.3.2.1 Reexpresión de la depreciación acumulada	46
2.3.2.2 Eliminación de la depreciación acumulada	47
2.3.3 Diferencias entre los modelos del costo y de revaluación	50
2.3.4 Venta de activo	51
CAPÍTULO III:	
PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO, APLICACIÓN PRÁCTICA DESDE EL PUNTO DE VISTA TRIBUTARIO	
3.1 REFORMAS TRIBUTARIAS 2007 - 2015	53
3.1.1 Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador	53
3.1.2 Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones	54
3.1.3 Reformas al Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario Interno, Reglamento de Aplicación de Impuesto a la Salida de Divisas, y Reglamento para la aplicación del Impuesto a las Tierras Rurales	54
3.1.4 Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado	55

3.1.5	Reforma al Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas y el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno	55
3.1.6	Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal	55
3.1.7	Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención de Fraude Fiscal	56
3.2	Casos de depreciación, aplicación práctica	58
3.2.1	Adquisición de bienes usados	59
3.2.2	Activos revaluados	61
3.2.3	Adquisición de repuestos	63
3.2.4	Depreciación acelerada	64
3.2.5	Depreciación de vehículos que superan los USD 35.000	67
3.2.6	Activos aportados en especie	69
3.2.7	Activos destinados para la implementación de mecanismos de producción más limpia más limpia	73
3.2.8	Activos considerados como inversiones nuevas y productivas	75
3.2.9	Bienes ingresados bajo el régimen de internación temporal.	77
CAPÍTULO IV:		
CONCILIACIONES DE PATRIMONIO Y TRIBUTARIA EN LA APLICACIÓN DE LAS NIIF		
4.1	Conciliación de patrimonio (SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS, VALORES Y SEGUROS)	83
4.2	Conciliación Tributaria(SERVICIO DE RENTAS INTERNAS)	86
CAPÍTULO V:		
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES:		
5.1	CONCLUSIONES	91
5.2	RECOMENDACIONES	95
5.3	BIBLIOGRAFÍA	97

INTRODUCCIÓN

Con la adopción de las NIIF en el Ecuador en el año 2006 y su aplicación según el cronograma de implementación dispuesto por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, a partir de los años 2010, 2011 y 2012, las empresas en el Ecuador tuvieron que converger hacia estas nuevas normas de contabilidad que les permiten de manera más adecuada, revelar la situación financiera en cada ejercicio económico a través de los estados financieros.

La presente investigación, tiene por objetivo analizar los impactos financieros y tributarios de la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad 16 y 36 “Propiedad, Planta y Equipo” y “Deterioro del valor de los activos”, en una empresa que de acuerdo al cronograma dispuesto por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, debió implementar las NIIF en el año 2011 (segundo grupo) cuyo nombre original ha sido modificado para el presente estudio.

En este sentido y a fin de tener una visión global del tema, se presenta una revisión general de los antecedentes de las NIIF y su adopción en el Ecuador, marco teórico conceptual de las NIC 16 y NIC 36, y principales reformas tributarias a partir de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el tercer suplemento del R.O. No. 242 el 29 de diciembre de 2007, misma que es considerada como el inicio de importantes cambios en la legislación ecuatoriana, poniendo énfasis en aquellas reformas relacionadas con los activos fijos.

Para el desarrollo de los casos prácticos que constan en los capítulos II (contable-financiero) y III (tributario) del presente estudio, y a fin de cubrir todas las casuísticas previstas tanto en la norma contable como en la financiera, los saldos de las cuentas de propiedad, planta y equipo, de la empresa seleccionada fueron modificados.

Se debe aclarar que, si bien el tema del presente estudio hace referencia a los impactos tributarios de las NIC 16 y 36 en el año 2011, la aplicación práctica que se desarrolla y analiza, incluyen las reformas tributarias vigentes a diciembre de 2014, ya que se han incluido temas importantes previstos en la norma tributaria y que no habían sido considerados en la norma tributaria, como el reconocimiento de activos y pasivos diferidos.

CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO

1.1 ANTECEDENTES DE LA NORMATIVA CONTABLE

Con la internacionalización de las operaciones comerciales, el rápido crecimiento del comercio, la creación de nuevas empresas multinacionales y la expansión de los capitales nacionales, nació la necesidad de comparar estados financieros preparados en diferentes países, que llevó más tarde a las Normas Internacionales de Contabilidad que permiten uniformidad en los estados financieros y mejoran la transparencia y comparación de la información financiera, para los diferentes usuarios (inversionistas, empleados, financistas, proveedores, organismos públicos, clientes y público en general) de los estados financieros, situación que era difícil dado que la práctica contable a nivel mundial era muy diversa y compleja.

Es así que el 29 de junio de 1973, se creó el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad IASC (International Accounting Standards Committee), mediante un acuerdo entre delegaciones (socios de firmas de auditoría, profesionales independientes de auditoría, ejecutivos de organismos de contabilidad nacionales) de países como: Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos de América, Francia, Holanda, Japón, México, Reino Unido e Irlanda, con la finalidad de crear normas de internacionales de contabilidad que armonicen las prácticas y normas contables a nivel mundial.

Entre los objetivos de creación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad IASC, constaron los siguientes: ¹

- Formular y publicar, dentro del interés público, normas de contabilidad para ser consideradas en la presentación de Estados Financieros y promover su aceptación y observaciones globales.
- Trabajar generalmente para el mejoramiento y la armonización de regulaciones, normas contables, y procedimientos relacionados con la presentación de Estados Financieros.

Entre los años setenta y ochenta, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad IASC enfrentó retos de otros organismos que cuestionaban su primacía y

¹ Hansen-Holm, NIIF TEORÍA Y PRACTICA, pág. 44

legitimidad para emitir normas internacionales de contabilidad, tal es así que superó dos intentos de ser subordinada a otros organismos internacionales.

Luego de casi dos décadas y media de generar normas internacionales de contabilidad y de continuos contratiempos para que éstas tengan la legitimidad esperada, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad IASC, decidió cambiar su estructura, considerando que, pese a ser el organismo rector en la emisión de normas internacionales de contabilidad, se había mantenido como un organismo de medio tiempo con un personal relativamente pequeño, con comités directivos voluntarios a cargo de elaborar las normas, que sesionaba en pleno con unas 60 a 70 personas sentadas en una inmensa mesa,² situaciones que debían ser modificadas debido a que no inspiraban confianza a nivel internacional.

Con el fin de alcanzar este objetivo, en 1997 el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad IASC formó un equipo de trabajo para que analice su estructura, cuyo informe final fue aprobado en mayo de 2000, por todos los organismos miembros (143 organismos profesionales de contabilidad en 104 países) con una nueva constitución en la que se creó el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB (International Accounting Standards Board) como organismo que reemplazaría al Comité de Normas Internacionales de Contabilidad IASC, a partir del 1 de julio de 2000, el cual desde entonces, es el encargado de las normas internacionales de contabilidad, bajo la supervisión de la Fundación de Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF).

Desde 1973 (constitución) hasta el 2000, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad IASC publicó el marco conceptual de preparación y presentación de los estados financieros y 41 normas conocidas como Normas Internacionales de Contabilidad, mientras que su organismo interpretativo el Comité de Interpretaciones (SIC), publicó 24 interpretaciones.

Entre las primeras normas que emitió el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad IASC, constaron la revelación de políticas contables, inventarios y estados financieros consolidados, norma última que le generó al IASC los primeros inconvenientes con el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (EE.UU) FASB (Financial Accounting Standards Board), debido a que su propuesta iba en contra de los U.S. GAAP.

² <http://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/view/14687/12840>

A partir del año 2001, bajo la nueva constitución, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB aprobó y adoptó todas las normas e interpretaciones emitidas en virtud de constituciones anteriores, varias de las cuales aún se encuentran vigentes, y ha desarrollado adicionalmente sus propias normas conocidas como Normas Internacionales de Información Financiera NIIF o International Financial Reporting Standards IFRS. En este sentido el término NIIF incluye también las NIC, las mismas NIIF, así como las interpretaciones emitidas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera CINIIF o por el antiguo Comité de Interpretaciones del IASC (SIC).

Uno de los proyectos iniciales del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB fue el de identificar oportunidades para mejorar el conjunto existente de normas, adicionando guías y eliminando inconsistencias. En términos generales desarrollar en el interés público un conjunto normas internacionales de información financiera de alta calidad y comprensión”³. En este sentido, en la constitución del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, se replantearon sus objetivos, orientándolos a:⁴

- a. Desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter mundial que sean de alta calidad, comprensibles y de obligado cumplimiento, que exijan información comparable, transparente y de alta calidad en los estados financieros y en otros tipos de información financiera, con el fin de ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas;
- b. Promover el uso y aplicación rigurosa de tales normas;
- c. Cumplir con los objetivos asociados con a) y b), teniendo en cuenta, cuanto sea necesario, las necesidades especiales de entidades pequeñas, medianas y de economías emergentes; y,
- d. Llevar a la convergencia entre las normas contables nacionales y las NIIF, hacia soluciones de alta calidad.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB tiene la responsabilidad de aprobar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y los documentos que se relacionan con ellas, tales como el Marco Conceptual para la

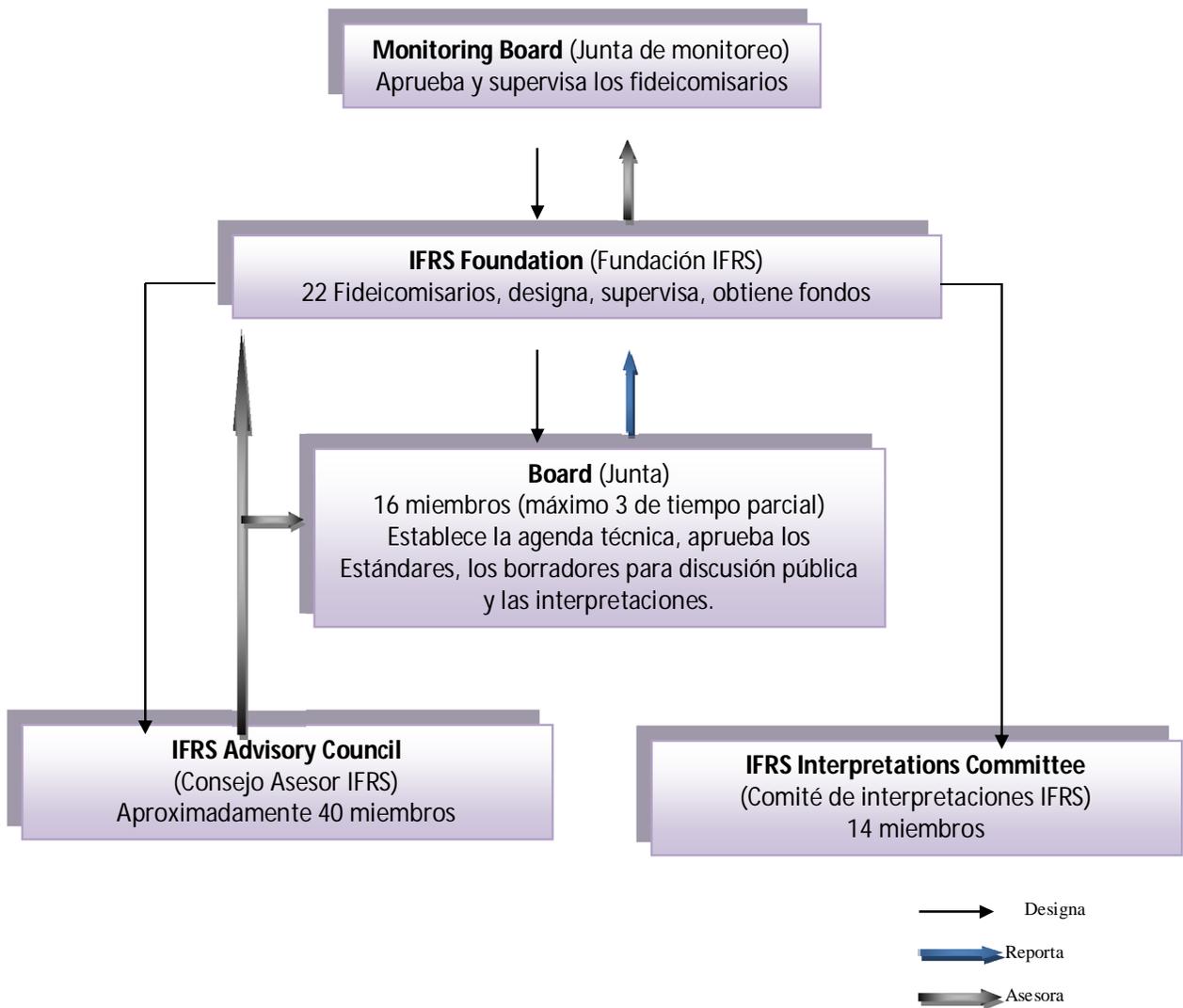
³ Hansen-Holm NIIF TEORÍA Y PRACTICA, pág. 48

⁴ NIIF, Parte A, página A16

preparación y presentación de los estados financieros, los proyectos de norma y otros documentos de discusión.

El Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) es responsable de preparar las interpretaciones de las NIIF para que sean aprobadas por el IASB, y dentro del contexto del marco conceptual, de suministrar las guías oportunas sobre problemas de información financiera.⁵

La estructura organizacional del IASB, es la siguiente:⁶



Conforme se mencionó inicialmente, la apertura de las fronteras comerciales, la globalización de las economías, entre otras situaciones, permitieron que las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF vayan ganando terreno a nivel mundial.

⁵ *Ibíd.*, pág. A15, párrafos 1 y 2

⁶ <http://www.nicniif.org/home/iasb/estructura-del-iasb.html>

Como ejemplo podemos citar a la gran mayoría de empresas cotizantes de la Unión Europea, que pasaron de sus Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados PCGA nacionales a las NIIF en sus estados financieros consolidados a partir del año 2005, así también en América Latina, países como Brasil, Argentina, Chile, Venezuela, Colombia, Paraguay, Ecuador, Perú, entre otros, han convergido de alguna manera a estas normas contables que permiten contar con información financiera comparable, transparente, confiable y con un lenguaje común, que se resumen en una armonización de las normas contables y financieras.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, vio impulsado su trabajo con la creación del Foro Consultivo de Normas de Contabilidad ASAF (Accounting Standards Advisory Forum), lo que significó un importante paso en el proceso para consolidar las NIIF como un conjunto de normas aptas para su uso a escala mundial. La creación de este foro, propició un mayor número de consultas e intercambios de opiniones entre los emisores de normas de todo el mundo⁷.

1.2 NORMATIVA CONTABLE VIGENTE

Las normas contables e interpretaciones emitidas tanto por el IASC como por el IASB y que se detallan a continuación, se encuentran vigentes al año 2015⁸

No.	NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD	ULTIMA ENMIENDA	VIGENCIA ÚLTIMA ENMIENDA
NIC 1	Presentación de estados financieros	dic-14	ene-16
NIC 2	Inventarios	dic-03	ene-05
NIC 7	Estado de flujos de efectivo	abr-09	ene-10
NIC 8	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores	dic-03	ene-05
NIC 10	Hechos ocurridos después del período sobre el que se informa	dic-03	ene-05
NIC 11	Contratos de construcción (Será sustituida por NIIF 15)	sep-07	ene-09
NIC 12	Impuesto a las ganancias	dic-10	ene-12
NIC 16	Propiedades, planta y equipo	jun-14	ene-16
NIC 17	Arrendamientos	abr-09	ene-10
NIC 18	Ingresos de actividades ordinarias (Será sustituida por NIIF 15)	may-11	ene-13
NIC 19	Beneficios a los empleados	sep-14	ene-16
NIC 20	Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales	may-08	ene-09
NIC 21	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera	dic-03	ene-05
NIC 23	Costos por prestamos	may-08	ene-09
NIC 24	Información a revelar sobre partes relacionadas	dic-13	jul-14
NIC 26	Contabilización e información financiera sobre planes de beneficio por retiro	ene-01	ene-05
NIC 27	Estados financieros separados	ago-14	ene-16

⁷ <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pe/Documents/audit/ifrs/guia-rapida-ifrs-2014.pdf>

⁸ <http://www.jezl-audidores.com/>

NIC 28	Inversiones en asociadas y negocios conjuntos	dic-14	ene-16
NIC 29	Información financiera en economías hiperinflacionarias	may-08	ene-09
NIC 32	Instrumentos financieros: Presentación	may-12	ene-13
NIC 33	Ganancias por acción	dic-03	ene-05
NIC 34	Información financiera intermedia	sep-14	ene-16
NIC 36	Deterioro del valor de los activos	may-13	ene-14
NIC 37	Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes	oct-10	ene-13
NIC 38	Activos intangibles	may-14	ene-16
NIC 39	Instrumentos financieros: reconocimiento y medición (Aplica con NIIF 9)	nov-13	ene-18
NIC 40	Propiedades de inversión	dic-13	jul-14
NIC 41	Agricultura	jun-14	ene-16

No.	NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA	ULTIMA ENMIENDA	VIGENCIA ÚLTIMA ENMIENDA
NIIF 1	Adopción por primera vez, de las Normas Internacionales de Información	may-12	ene-13
NIIF 2	Pagos vasados en acciones	dic-13	jul-14
NIIF 3	Combinaciones de negocios	dic-13	jul-14
NIIF 4	Contratos de seguros	jun-05	ene-06
NIIF 5	Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas	sep-14	ene-16
NIIF 6	Exploración y evaluación de Recursos Minerales	jun-05	ene-06
NIIF 7	Instrumentos financieros: información a revelar	sep-14	ene-16 ene-18
NIIF 8	Segmentos de operación	dic-13	jul-14
NIIF 9	Instrumentos financieros	nov-13	ene-18
NIIF 10	Estados financieros consolidados	sep-14	ene-16
NIIF 11	Acuerdos conjuntos	may-14	ene-16
NIIF 12	Información a revelar sobre participaciones en otras entidades	dic-14	ene-16
NIIF 13	Medición del valor razonable	dic-13	ene-14

Las NIIF emitidas, cuya vigencia es a partir del año 2016 y 2017, son las siguientes:

No.	NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA	ULTIMA ENMIENDA	VIGENCIA ÚLTIMA ENMIENDA
NIIF 14	Cuentas de diferimientos de actividades reguladas	ene-14	ene-16
NIIF 15	Ingresos de contratos con clientes: Sustituirá a NIC 11, NIC 18, CINIIF 15, 18, 31 y SIC 31	may-14	ene-17

Por su lado las interpretaciones que han sido publicadas por el Comité de Interpretaciones de las NIIF (IFRIC) entre el 2004 y 2014, son:

No.	INTERPRETACIONES
CINIIF 1	Cambios en los compromisos de desmantelamiento, restauración y obligaciones similares
CINIIF 2	Participaciones de los socios en entidades cooperativas e similares
CINIIF 3	Derogada
CINIIF 4	Cómo determinar si un contrato contiene un arrendamiento
CINIIF 5	Derechos por la participación en fondos de desmantelamiento, restauración y rehabilitación medioambiental
CINIIF 6	Obligaciones surgidas de la participación en mercados específicos - Residuos de aparatos eléctricos y electrónicos
CINIIF 7	Aplicación del procedimiento de reexpresión según la NIC 29, Información financiera en economías hiperinflacionarias
CINIIF 8	Derogada

CINIIF 9	Reevaluación de los derivados implícitos
CINIIF 10	Información financiera intermedia y deterioro de valor
CINIIF 11	Derogada
CINIIF 12	Acuerdos de concesión de servicios
CINIIF 13	Programas de fidelización de clientes
CINIIF 14 NIC 19	Límite en un activo por prestaciones definidas, requerimientos mínimos de financiación y su interacción
CINIIF 15	Acuerdos para la construcción de inmuebles
CINIIF 16	Cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero
CINIIF 17	Distribución de activos no monetarios a accionistas
CINIIF 18	Transferencias de activos de clientes
CINIIF 19	Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio
CINIIF 20	Costes de exploración durante la fase de producción de una mina a cielo abierto
CINIIF 21	Gravámenes

Mientras que las interpretaciones emitidas por el Comité de Interpretaciones Permanente (SIC) entre 1997 y 2001, que siguen vigentes son:

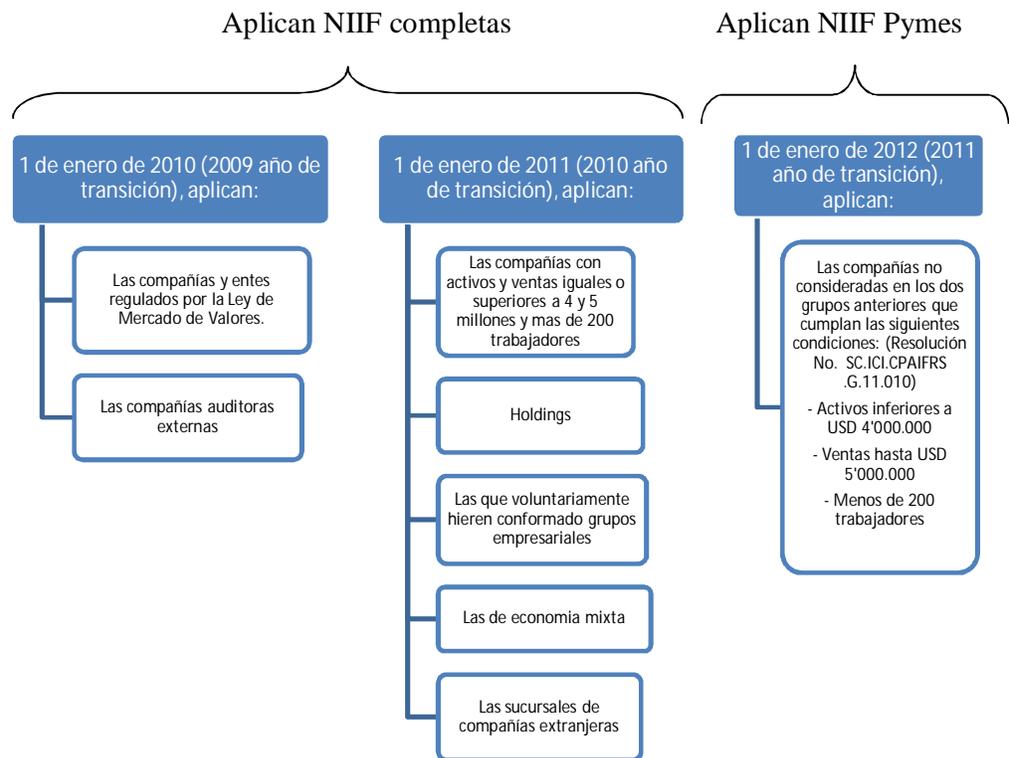
No.	INTERPRETACIONES
SIC 7	Introducción del euro
SIC 10	Ayudas públicas — Sin relación específica con actividades de explotación
SIC 15	Arrendamientos operativos — Incentivos
SIC 25	Impuesto sobre las ganancias — Cambios en la situación fiscal de la entidad o de sus accionistas
SIC 27	Evaluación del fondo económico de las transacciones que adoptan la forma legal de un arrendamiento
SIC 29	Acuerdos de concesión de servicios: Información a revelar
SIC 31	Ingresos — Permutas que comprenden servicios de publicidad
SIC 32	Activos intangibles – Costes de sitios web

1.3 ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF) EN EL ECUADOR

Como antecedente se debe señalar que el 8 de julio de 1999 la Federación de Nacional de Contadores del Ecuador, resolvió emitir el marco conceptual y el primer grupo de Normas Ecuatorianas de Contabilidad (1-15), que correspondían a una adopción y adaptación de las NIC. Normas que fueron ratificadas por la Superintendencia de Bancos, Superintendencia de Compañías y Servicio de Rentas Internas, mediante resoluciones publicadas en el R.O. No. 270 de 6 de septiembre de 1999. Así también mediante R.O. No. 57 de 13 de abril de 2000 y suplemento del R.O. No. 4 de 18 de septiembre de 2002, se oficializó la NEC 17 y se publicaron las NEC 18 a la 27, respectivamente.

Posteriormente y debido a que el proceso de convergencia hacia las nuevas Normas Internacionales de Información Financiera estaba generando mayor transparencia y comparabilidad en la información que se presentaba en los estados financieros elaborados en diferentes países, Ecuador no fue ajeno a esta tendencia por lo que la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, emitió las siguientes resoluciones:

- a) Mediante Resolución No. 06.Q.ICI.004 de 21 de agosto de 2006, publicada en el R.O. No. 348 de 4 de septiembre del mismo año, adoptó las NIIF, dispuso la aplicación obligatoria de dichas normas a partir del 1 de enero de 2009, y derogó las resoluciones mediante las cuales dispuso que las NEC de la 1 a la 15 y de la 18 a la 27, sean de aplicación obligatoria, por parte de las entidades sujetas a su control y vigilancia.
- b) Mediante Resolución No. ADM 08199 de 3 de julio de 2008, publicada en el suplemento del R.O. No. 378 de 10 de julio de 2008, ratificó el cumplimiento de la Resolución No. 06.Q.ICI.004 de 21 de agosto de 2006.
- c) Mediante Resolución No. 08.G.DSC.010 de 20 de noviembre de 2008, publicada en el R.O. No. 498 de 31 de diciembre de 2008, estableció el siguiente cronograma de aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF):



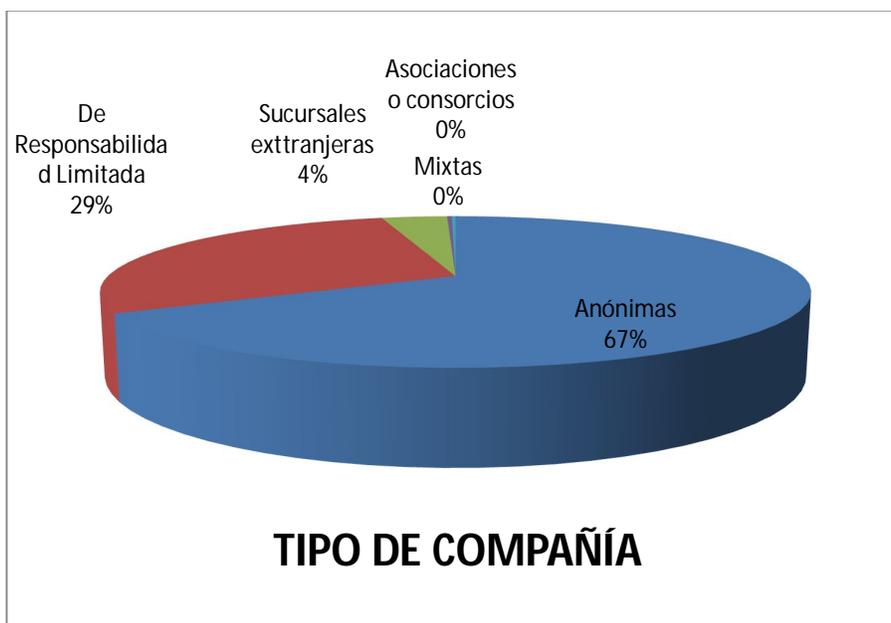
Como parte del proceso de transición, las compañías antes indicadas debieron elaborar un cronograma de implementación (plan de capacitación, plan de implementación y fecha de diagnóstico de principales impactos),

conciliaciones de patrimonio al 1 de enero y 31 de diciembre de los períodos de transición y los ajustes efectuados al término del período de transición contabilizarse al 1 de enero el año de implementación, todos aprobados en la junta general.

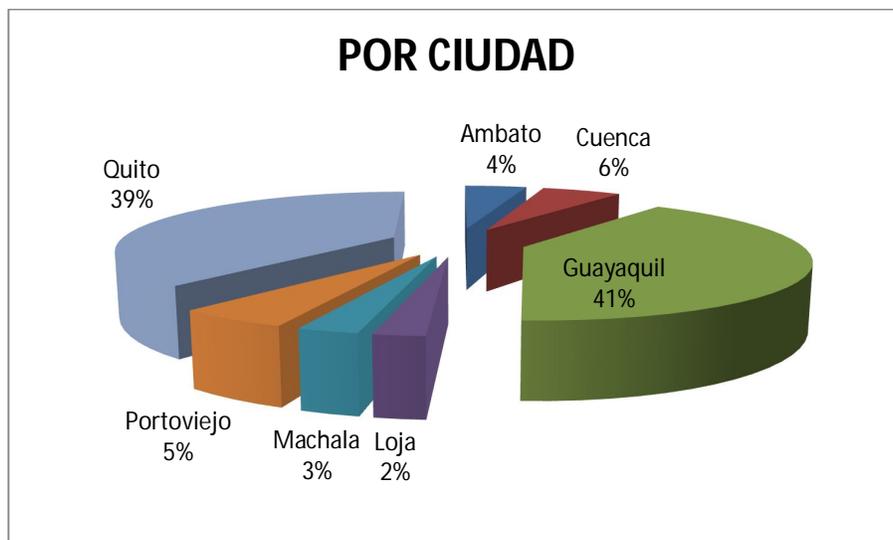
- d) Mediante Resolución No. SC.ICI.CPAIFRS.11.010 de 11 de octubre de 2011, publicada en el R.O. No. 566 de 28 de octubre de 2011, expidió el Reglamento para la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF” Completas y de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las Pymes), para las compañías sujetas su control y vigilancia.

En este sentido y de acuerdo a información de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, un total de 31.754 empresas implementaron NIIF en el año 2011, conforme se puede observar en los siguientes gráficos:

Por tipo de compañía y por ciudad:



Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros
Elaborado por Autora



Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros
 Elaborado por Autora

Como se puede observar, del total de 31.754 empresas que implementaron las NIIF en el año 2011 (segundo grupo), el 67,3 y 28,6% correspondieron a compañías anónimas y de responsabilidad limitada, ubicadas mayoritariamente en las ciudades de Guayaquil y Quito, con el 40,7 y 38,7%, respectivamente.

En el capítulo siguiente, se analizará la aplicación de las NIC 16 y NIC 36 en una empresa que aplicó las NIIF en el año 2011, cuyo efecto tributario se revisará en los capítulos 3 y 4.

CAPÍTULO II:

NIC 16 “PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO” Y NIC 36 “DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS”, APLICACIÓN PRÁCTICA

En el presente capítulo se realizará una breve descripción teórica de las Normas Internacionales de Contabilidad No. 16 y 36 de “Propiedad, Planta y Equipo” y “Deterioro del valor de los activos”, respectivamente, en adelante NIC 16 y NIC 36, y se desarrollará un caso práctico en el que se considerará la aplicación del deterioro, reversión, métodos del costo y del revalúo con los registros contables tanto para el período de transición (2010) como para el de implementación (2011).

Adicionalmente, en razón de que la aplicación de las normas antes referidas, determinan el registro de impuestos diferidos, también se realizará una breve síntesis de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, con la finalidad de que se pueda entender la aplicación de las NIC 16 y NIC 36 en su contexto.

Cabe indicar que, si bien el tema del presente estudio hace referencia al análisis práctico de la aplicación de las NIC 16 y NIC 36 en el año 2011 y su impacto tributario, se ha considerado necesario correr el análisis práctico hasta el año 2014 por la importancia de las reformas tributarias realizadas en nuestro país hasta ese año, mismas que tienen incidencia en el tratamiento de la propiedad, planta y equipo.

2.1 NIC 16 PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener en el futuro, beneficios económicos.⁹

Un activo también es un bien tangible o intangible que posee una empresa o persona natural. Por extensión, se denomina también activo al haber de una empresa.¹⁰

Ahora bien los activos fijos o propiedad, planta y equipo son los activos tangibles que posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos o para propósitos administrativos y que además se espera utilizar en más de un período¹¹, y es justamente el tratamiento contable de las partidas de propiedad, planta y equipo el que analizaremos en el presente estudio.

⁹ http://www.nicnif.org/files/normas2010/parte%20b/70_glossary%20of%20terms%20f_139.pdf

¹⁰ http://es.wikipedia.org/wiki/Activo_%28contabilidad%29

¹¹ NIC 16, párrafo 6

Como antecedente podemos señalar que la NIC 16, tiene su origen en la SIC 6 Costos de modificación de los programas informáticos existentes, emitida en mayo de 1998, en la SIC 14 Propiedades, planta y equipo – Indemnizaciones por deterioro de valor de las Partidas, emitida en diciembre de 1998, y en la SIC 23 Propiedad, planta y equipo – Costos de Revisiones o Reparaciones Generales, emitida en julio de 2000.

En diciembre de 2003, el IASB emitió la NIC 16 que reemplazó la SIC 6, SIC 14 y SIC 23 y la misma NIC 16 (revisada en 1998), y posteriormente en junio de 2014 fue revisada y modificada, la cual tiene vigencia a partir de enero de 2016.

Su aplicación es a todo tipo de propiedad, planta y equipo excepto a activos biológicos, derechos y reservas minerales y propiedades de inversión. Cabe aclarar que si bien no aplica a los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (NIC 41) y a los derechos y reservas minerales, si aplica a la propiedad planta y equipo que se usa para desarrollar o mantener dichos activos.

De acuerdo al principio de reconocimiento¹², una empresa debe reconocer todos los costos de propiedad, planta y equipo en el momento de incurrir en ellos tanto inicial (para adquirir o construir dicho elemento) como posteriormente (para añadir, sustituir parte de o mantener dicho elemento), siempre y cuando sea probable obtener beneficios económicos futuros asociados con el elemento y su costo pueda medirse con fiabilidad.

2.1.1 Medición inicial

En el reconocimiento inicial, los elementos de propiedad, planta y equipo, se miden al costo, el cual se compone de los siguientes elementos y cuyo reconocimiento termina cuando se encuentren en el lugar y condiciones necesarias para operar:¹³

- Precio de adquisición, incluidos aranceles e impuestos indirectos no recuperables.
- Costos directamente atribuibles a la ubicación del activo.
- Estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento.

El costo será entonces, el precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento, y si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, el costo será el valor presente de todos los pagos futuros.

En los primeros estados financieros de apertura (aplicación por primera vez), una entidad puede optar por utilizar como costo atribuido (importe usado como sustituto del

¹² *Ibíd.*, párrafos 10, 11 y 12

¹³ *Ibíd.*, párrafo 16

costo o del costo depreciado en una fecha determinada)¹⁴ el valor razonable de una partida de propiedad, planta y equipo a esa fecha, o también puede utilizar una revaluación a la fecha de transición o anterior, si fuese sustancialmente comparable con el valor razonable¹⁵.

2.1.2 Medición posterior

En el reconocimiento posterior, una entidad podrá elegir entre los siguientes modelos para el registro de la propiedad, planta y equipo:

- a. Modelo del costo: Costo menos de la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.¹⁶
- b. Modelo de revaluación: El valor razonable corresponde al valor revaluado menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro.

El valor razonable normalmente se determina a través de una tasación basada en el mercado establecida por un perito especializado y, cuando no exista evidencia de un valor de mercado, se puede estimar el valor razonable a través de métodos que tengan en cuenta los ingresos del mismo o su costo de reposición una vez practicada al depreciación correspondiente¹⁷.

Las revaluaciones deben realizarse con la suficiente regularidad de manera que los activos revaluados siempre estén registrados a su valor razonable, esto es: anualmente cuando el valor razonable difiere significativamente de su importe en libros, o cada 3 o 5 años cuando lo contrario.

El valor resultante de la revaluación se debe reconocer de la siguiente manera:

- Si se incrementa el valor en libros, el incremento se reconoce otro resultado integral y se acumula en el patrimonio, cuenta Superávit por revaluación; y
- Si disminuye el valor en libros, tal disminución se reconoce en el resultado del período

El superávit por revaluación podrá ser transferido a ganancias acumuladas, totalmente cuando se produzca la baja del activo, o parcialmente a medida que el activo se fuera utilizando. En este caso el valor del superávit transferido es igual a

¹⁴ NIIF 1, apéndice A, definiciones

¹⁵ *Ibíd.*, párrafo 30, D5, D6

¹⁶ Jaime Freire Hidalgo, Verónica Freire Rodríguez, Guía de Aplicación Práctica sobre la Implementación de las NIIF en el Ecuador, Quito, Dimedios, pág-73

¹⁷ http://www.academia.edu/1740318/El_modelo_de_revaluaci%C3%B3n_en_la_normativa_internacional

la diferencia entre la depreciación calculada según revalúo y la calculada según su costo original.

En el modelo de revaluación, la depreciación¹⁸ acumulada a la fecha de revaluación puede ser tratada de la siguiente manera:¹⁹

- Reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros después de la revaluación sea igual a su importe revaluado; o,
- Eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el importe neto resultante hasta alcanzar el importe revaluado.

Los efectos de la revaluación sobre impuestos a las ganancias, si los hubiere, se contabilizan y revelan según la NIC 12 Impuesto a las Ganancias.

2.1.3 Vida útil:

Es el período durante el cual la entidad espera utilizar el activo, o bien el número de unidades de producción que se espera obtener de éste.²⁰

La nueva revisión de la NIC 16 con vigencia a partir de enero de 2016, señala también como un factor de obsolescencia a las reducciones futuras esperadas del precio de venta de un elemento que se elabore utilizando dicho activo.²¹

La NIC 16, establece que la vida útil de un activo debe ser revisada como mínimo al término de cada período anual, para lo cual se deben analizar los siguientes aspectos:²²

- La utilización prevista del activo, la cual se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere del mismo.
- El desgaste físico esperado que depende de factores operativos tales como turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, programa de reparaciones, mantenimientos, etc.
- La obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, cambios en la demanda del mercado de los productos que se obtienen del activo.

¹⁸ NIC 16, párrafo 6, Depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil

¹⁹ *Ibíd.*, párrafo 35

²⁰ Gerardo Guajardo Cantú y Nora E. Andrade de Guajardo, *Contabilidad para no contadores*, (México, segunda edición, 2005), 271

²¹ Aclaraciones de los métodos aceptables de depreciación y amortización, Modificaciones a las NIC 16 y NIC 18, mayo 2014

²² NIC 16, párrafo 56

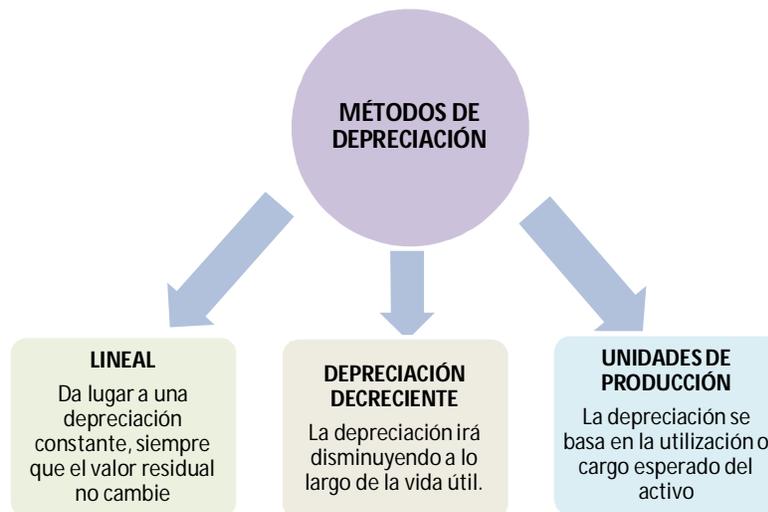
- Los límites legales o restricciones sobre el uso del activo.

2.1.4 Métodos de depreciación:

La entidad debe seleccionar el método de depreciación que mejor refleje el patrón esperado de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, el cual debe ser aplicado uniformemente en todos los períodos, a menos que se produzca un cambio justamente en el patrón esperado de consumo de dichos beneficios económicos futuros.

Los métodos de depreciación que se detallan a continuación funcionan de manera distinta, pero al final se tendrá como resultado la misma depreciación total a lo largo de la vida útil del activo.

Los métodos de depreciación que establece la NIC 16, son:



- a. Lineal: Este método es sencillo y de fácil aplicación por cuanto supone que el activo fijo se desgasta por igual durante cada período contable, las cuotas de depreciación son iguales o constantes en función de la vida útil del activo.²³

Este tipo de depreciación da lugar a una depreciación constante, siempre que el valor residual no cambie.

Anteriormente, con el método de línea recta la depreciación era la misma durante la vida útil del activo, actualmente debido a que las empresas deben valorar periódicamente si sus activos han sufrido deterioro, el cual se incluye en la determinación del importe depreciable, el valor por depreciación no será el mismo.

²³ Mercedes Bravo Valdivieso, *Contabilidad General*, (Ecuador, novena edición), 252

- b. Depreciación decreciente: Se realiza en función del saldo del elemento, da lugar a una depreciación que irá disminuyendo a lo largo de la vida útil.

Funciona mejor para los activos que producen más ingresos en sus primeros años. Un nivel más alto de depreciación en los primeros años se compara contra un mayor ingreso.²⁴

- c. Unidades de producción: Da lugar a una depreciación basada en la utilización o producción esperada.

Asigna un monto fijo de depreciación a cada unidad de producción. Este método funciona mejor en el caso de activos que se deprecian debido al uso y al desgaste, por ejemplo: vehículos (millas), maquinaria (horas máquina)²⁵.

Se computa no de acuerdo con la vida útil estimada en términos de años, sino por el potencial de producción, es decir en cada período contable el cargo de depreciación dependerá del número de unidades producidas en ese período, comparadas con el total de unidades de producción estimadas para ese activo.²⁶

Es decir en este método los activos se relacionan con la capacidad de producción, la cual como se señaló anteriormente, puede expresarse en horas de trabajo, unidades producidas, kilómetros recorridos, etc.

2.1.5 Baja de activos

Se da por su disposición (venta) o cuando no se espera beneficios económicos futuros. La pérdida o ganancia derivada de la baja de activos corresponde a la diferencia entre el importe neto que se obtenga de la disposición y el importe en libros.

Las ganancias no se clasifican como ingresos de actividades ordinarias. Al respecto el artículo 9, numeral 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno, señala como ingresos exentos los generados por la venta ocasional de inmuebles.

2.1.6 Información a revelar

La norma exige que se revele la siguiente información, respecto del tratamiento de propiedades, planta y equipo:

- Bases de medición
- Métodos de depreciación

²⁴ Charles T. Horngren, Walter Harrison Jr, M. Suzanne Oliver, *Contabilidad* (México, octava edición) 492

²⁵ *Ibíd.*

- Vida útil
- Importe en libros bruto y depreciación acumulada
- Conciliación de valores al inicio y al final
- Restricciones, garantías
- Naturaleza y efecto del cambio de una estimación contable (NIC 8)
- Para activos revaluados: fecha de revaluación, métodos de estimación, monto reconocido, superávit de revaluación con indicación de los movimientos del período.

2.2 NIC 36 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

La NIC 36, fue emitida en junio de 1998 por el IASC y sustituida en marzo de 2004, la cual registra como última modificación en mayo de 2013 con aplicación a partir de enero de 2014.

Esta norma aplica a la contabilización del deterioro de todos los activos distintos de inventarios y activos surgidos de: contratos de construcción, impuestos diferidos, beneficios de empleados, instrumentos financieros, propiedades de inversión, activos biológicos, contratos de seguros y activos corrientes mantenidos para la venta.

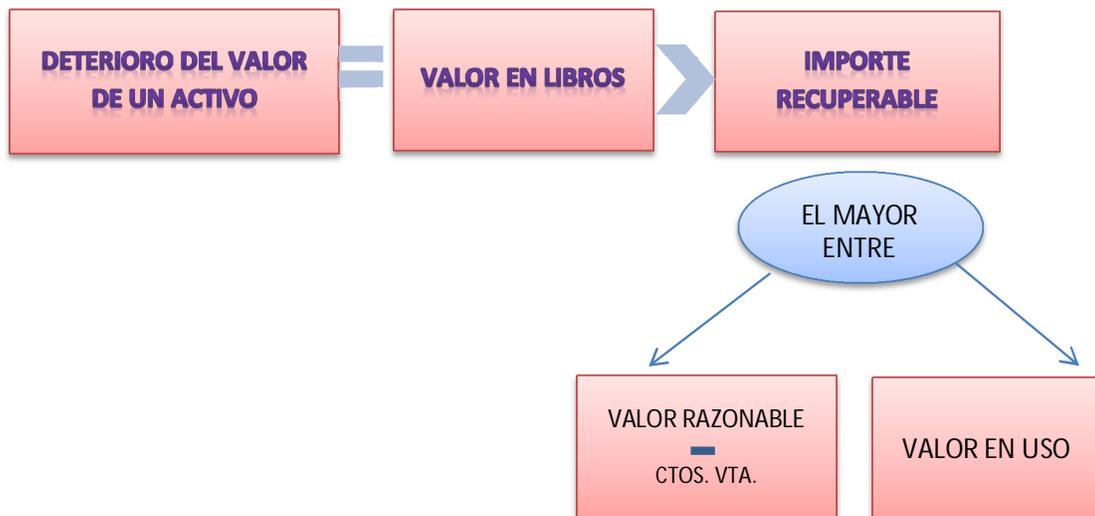
Actualmente con la aplicación de la NIC 36, las empresas deben valorar el deterioro de los activos fijos, de manera se puedan conocer la inversión y los cambios que se han producido alrededor de los mismos, en este sentido, el deterioro del valor de los activos permite el establecimiento de una metodología a través de la cual una entidad está en condición de reconocer contablemente las disminuciones en el valor que eventualmente pueden sufrir sus activos.²⁷

El objetivo de la NIC 36, consiste en establecer los procedimientos que una entidad aplicará para asegurarse de que sus activos están contabilizados por un importe que no sea superior a su importe recuperable, y esto ocurre cuando el importe en libros excede el importe recuperable del mismo a través de su utilización o de su venta. Si este fuera el caso, el activo se presenta como deteriorado, y la Norma exige que la entidad reconozca una pérdida por deterioro del valor de ese activo.²⁸

Una empresa determina que sus activos están deteriorados cuando:

²⁶ Bernard J. Hargadon Jr., Armando Múnera Cárdenas, *Principios de Contabilidad* (Colombia, tercera edición), 320

²⁷ Vernor Mesén Figueroa, *Aplicaciones prácticas de las NIIF*, (Costa Rica, primera edición), 201



En razón de que más adelante desarrollaremos en la parte práctica el análisis del deterioro y a fin de que se pueda entender de mejor manera los conceptos que inciden en la determinación del mismo, tenemos que:

Deterioro: Es la cantidad que excede el importe en libros de un activo a su importe recuperable.

Se lo puede definir también como el proceso a través del cual se reconoce que un activo ha perdido su valor a lo largo del tiempo.²⁹

Valor en libros: Valor del activo una vez deducida la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Es el importe neto por el que un activo o un pasivo, se encuentra registrado en el balance una vez deducida, en el caso de los activos, su amortización acumulada y cualquier corrección valorativa por deterioro acumulada que se haya registrado. Es decir, es el valor por el que un activo o un pasivo figura registrado en los libros de contabilidad.³⁰

Importe recuperable: Es el mayor entre su valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso.

También se lo puede conceptualizar como la mayor cantidad de flujos de efectivo que una entidad espera obtener a partir de un activo o unidad generadora de efectivo registrada en el balance general. Es decir mide la capacidad actual de

²⁸<http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Spanish%20IAS%20and%20IFRSs%20PDFs%202012/IAS%2036.pdf>

²⁹ Vernor Mesén Figueroa, *Aplicaciones prácticas de las NIIF*, (Costa Rica, primera edición), 203

generación de flujos de efectivo que un activo está en capacidad de aportar a una entidad³¹.

Valor razonable: Es el precio que se recibiría por vender un activo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de medición. Se lo puede obtener a través de peritazgos o cotizaciones.

El valor razonable es una medición basada en el mercado no una medición específica de la entidad, cuyo objetivo es estimar el precio al que tendría lugar una transacción ordenada para vender el activo entre participantes del mercado en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes.³²

Valor de uso: Es el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

Mide la capacidad de generación de efectivo derivada del funcionamiento continuo de un activo o grupo de activos para lo cual se debe formular un modelo financiero que se sustente en una serie de suposiciones que darán como resultado la proyección y posterior descuento a valor presente de los flujos de efectivo futuros que los activos en análisis están en condiciones de producir hasta el final de su vida útil.³³

El concepto de deterioro tal como lo señala la NIC 36, no sólo se limita a las condiciones físicas de los activos, sino también a otras situaciones tanto internas como externas que podrían afectar la generación de flujos de efectivo de esos activos, tales como:³⁴

- El valor de mercado del activo ha disminuido significativamente.
- Cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado.
- Incremento en las tasas de interés que afecten la tasa de descuento utilizada para calcular el valor de uso del activo, de forma que disminuya su importe recuperable.
- Evidencia de obsolescencia o deterioro físico.

³⁰ <http://www.expansion.com/diccionario-economico/valor-contable.html>

³¹ Vernor Mesén Figueroa, *Aplicaciones prácticas de las NIIF*, (Costa Rica, primera edición), 203

³² NIIF 13, párrafo 2

³³ Vernor Mesén Figueroa, *Aplicaciones prácticas de las NIIF*, (Costa Rica, primera edición), 203

³⁴ NIC 36, párrafo 12

- Cambios significativos sobre el uso del activo, tales como que se encuentre ocioso, discontinuación de la operación, planes para disponer del activo
- Información interna que indique que el rendimiento del activo va a ser peor que el esperado.

Para el caso de activos revaluados, la NIC 36 señala que la única diferencia entre el valor razonable de un activo y su valor razonable menos los costos de disposición son los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición del activo, lo que implica que:

- a. Si los costos de disposición son insignificantes, el importe recuperable del activo revaluado será necesariamente próximo a, o mayor que, su valor revaluado. En este caso, después de la aplicación de los criterios de la revaluación, es improbable que el activo revaluado se haya deteriorado, y por tanto no es necesario estimar el importe recuperable.
- b. Si los costos de disposición no fueran insignificantes, el valor razonable menos los costos de disposición del activo revaluado será necesariamente inferior a su valor razonable. En consecuencia, el activo revaluado verá deteriorado su valor, si su valor en uso es inferior a su valor revaluado.³⁵

Como ejemplos de los costos de disposición se pueden señalar, aquellos de carácter legal, timbres y otros impuestos similares, costos de desmontar o desplazar el activo, así como aquellos que permitan dejar al activo en condiciones para su venta.

Cabe indicar que si el valor razonable menos los costos de disposición, y el valor en uso son mayores que el valor en libros de tales activos, éstos no habrán sufrido deterioro y por tanto no es necesario estimar otro importe recuperable.

2.2.1 Como estimar el valor razonable menos los costos de disposición:

El valor razonable menos los costos de venta, se lo puede determinar en un mercado activo con la existencia de un precio cotizado en la venta de un activo dentro de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre parte interesadas debidamente informadas. Si no se pudiera estimar el precio de forma fiable por la inexistencia de un mercado activo, se puede utilizar el valor en uso como importe recuperable.

Si el valor en uso no excediere de forma significativa el valor razonable menos los costos de disposición, la entidad puede considerar a este último como su importe recuperable.

³⁵ *Ibíd.*, párrafo 5.

2.2.2 Como estimar el valor en uso del activo

Para determinar el valor en uso, se requiere estimar las entradas y salidas futuras de efectivo y aplicar una tasa de descuento, es decir se deben realizar proyecciones de flujos de efectivo.

2.2.3 Reconocimiento de la pérdida por deterioro

Como se señaló anteriormente, cuando el importe recuperable es inferior al importe en libros, se debe reconocer una pérdida por deterioro y reducir el importe en libros hasta el valor del importe recuperable.

Una pérdida por deterioro de un activo no revaluado, se reconoce en el resultado del período, mientras que la pérdida por deterioro de un activo revaluado se reconoce en otro resultado integral en la medida no exceda el superávit por revaluación, es decir que cualquier pérdida por deterioro de activos revaluados se debe tratar como un decremento de la revaluación, lo que implica una disminución del superávit por revaluación.

Si una pérdida por deterioro es mayor que el valor en libros, se debe reconocer un pasivo, solo si la entidad estuviera obligada a ello por otra norma.

Cuando se ha reconocido una pérdida por deterioro, se debe determinar el nuevo importe depreciable y ajustar la depreciación en los períodos futuros, y, se reconocerán los activos y pasivos por impuestos diferidos, conforme la NIC 12, norma que a continuación de revisar la NIC 36, se realizará una breve síntesis a fin de que el lector no pierda la consecución del ejercicio en razón de que en la aplicación práctica de las pérdidas por deterioro, se determinan impuestos diferidos.

2.2.4 Reversión de las pérdidas por deterioro del valor

Una vez que se han reconocido pérdidas por deterioro, se debe evaluar al final de cada período sobre el que se informa, si tales pérdidas por deterioro reconocidas en períodos anteriores, ya no existen o podrían haber disminuido. De existir tales indicios, la vida útil, el método de depreciación o el valor residual podrían ser revisados y ajustados.

Cuando se incrementa el valor en libros de un activo luego de reversar pérdidas por deterioro, éste no podrá exceder al importe en libros que se habría obtenido sin el reconocimiento del deterioro en períodos anteriores, y al igual que en el reconocimiento de las pérdidas por deterioro, en el caso de reversión también se debe estimar un nuevo importe recuperable.

El registro contable dependerá de la política contable determinada por la entidad para la medición posterior, es decir:

- ✓ Si se realizó al costo histórico, la reversión de la pérdida por deterioro se debe reconocer en el resultado del período.
- ✓ Si se realizó por el método de revaluación, la reversión de la pérdida por deterioro se reconoce en otro resultado integral e incrementa la cuenta superávit por revaluación relacionada con tal activo.

Una vez revisado la parte teórica de las NIC 16 y NIC 36, materia de análisis del presente estudio, a continuación se realiza una breve síntesis de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, en razón de que el desarrollo del caso práctico que consta más adelante, contiene la aplicación de impuestos diferidos.

En resumen, el reconocimiento y la reversión de las pérdidas por deterioro se registran:

	Reconocimiento de las pérdidas por deterioro	Reversión de las pérdidas por deterioro
Medición al costo	Resultado del período	Resultado del período
Medición por revalúo	ORI, disminuye la cuenta Superávit por revaluación	ORI, incrementa la cuenta Superávit por revaluación

2.2.5 Impuestos diferidos

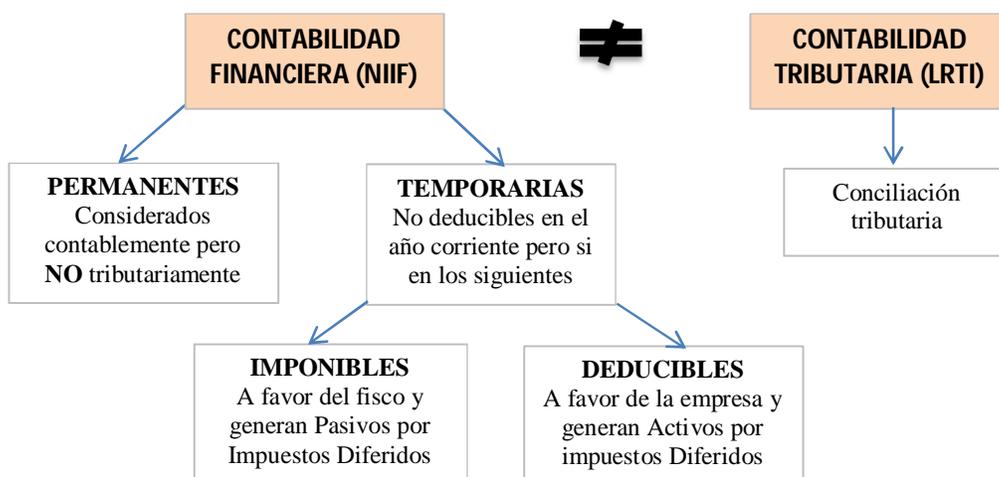
Los impuestos diferidos se constituyen cuando la entidad económica anticipa o aplaza el pago de los impuestos a la autoridad administradora, originado por las diferencias entre la reglamentación fiscal y la normativa contable.³⁶

De igual manera, cuando es probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados, vayan a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (o menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, se debe reconocer un pasivo (o activo) por impuesto diferido.³⁷

En el siguiente gráfico se observan las diferencias que se pueden presentar en el reconocimiento de activos y pasivos, entre las normativas contable (NIIF) y tributaria (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno):

³⁶ <http://www.lacamara.org/website/images/Seminarios/Material/Octubre/m-impuestos-diferidos-4-octubre.pdf>

³⁷ Hansen Holm, *NIIF Teoría y Práctica, Manual para implementar las Normas Internacionales de Información Financiera*, (Guayaquil, primera edición), 172



En la siguiente tabla, se puede observar cómo, de la comparación entre las bases financieras y tributarias, se determinan los activos o pasivos por impuestos diferidos:

GRUPO	BASE FINANCIERA	BASE TRIBUTARIA	DIFERENCIA TEMPORARIA	CUENTA CONTABLE
ACTIVO	menor	mayor	Deducible	Activo por Impuesto Diferido (AID)
ACTIVO	mayor	menor	Imponible	Pasivo por Impuesto Diferido (PID)
PASIVO	mayor	menor	Deducible	Activo por Impuesto Diferido (AID)
PASIVO	menor	mayor	Imponible	Pasivo por Impuesto Diferido (PID)

Respecto del reconocimiento de los impuestos diferidos en lo que se refiere a activos fijos, a partir de la expedición del Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, publicada en el R.O. No. 407 de 31 de diciembre de 2014, artículo 10, se permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, en lo referente al tema de la presente tesis, únicamente en los siguientes casos:

- ✓ La depreciación del valor activado por desmantelamiento.
- ✓ El valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo.

Adicionalmente, en la Disposición Transitoria Primera del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicada en el suplemento del R.O. No. 351 de 29 de diciembre de 2010, se dispuso la reducción progresiva de la tarifa del Impuesto a la Renta, en los siguientes porcentajes:

- 24% año 2011
- 23% año 2012
- 22% año 2013 en adelante

Sobre las tarifas del Impuesto a Renta³⁸, se debe observar la siguiente aplicación a partir de la reforma tributaria del 2014:

IMPUESTO A LA RENTA SOCIEDADES (Art. 37 LRTI, 51 R-LRTI)		
<p style="text-align: center;">22%</p> <p style="text-align: center;">Sociedades constituidas en el Ecuador, Sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país, y Establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas</p>	<p style="text-align: center;">25%</p> <p style="text-align: center;">Sociedades que tengan accionistas residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una participación igual o superior al 50% del capital social . Cuando la mencionada participación de paraísos fiscales o regímenes de menor imposición sea inferior al 50%, la tarifa de 25% aplicará sobre la proporción de la base imponible que corresponda a dicha participación</p>	<p style="text-align: center;">Reinversión de utilidades, reducción de 10 puntos porcentuales.</p> <p style="text-align: center;">Aplica para la adquisición de: activos productivos, bienes relacionados con investigación y tecnología . En el caso de las organizaciones del sector financiero popular y solidario sujetas al control de la Superintendencia de Economía Popular y Solidaria, siempre y cuando lo destinen al otorgamiento de créditos para el sector productivo de pequeños y medianos productores</p>

Una vez que se ha revisado conceptualmente las NIC 16 y NIC 36, así como la NIC 12 por la aplicación de impuestos diferidos de las dos primeras, a continuación se desarrollará la aplicación práctica de las normas contables referidas al año 2011 y sus impactos hasta el año 2014, debiendo aclarar que, si bien el tema de la presente tesis señala el análisis práctico de la aplicación de las NIC 16 y NIC 36 en el año 2011, en el presente caso se realiza hasta el año 2014, debido a la importancia de la reformas tributarias que se han dado, sobre todo en el tema de impuestos diferidos.

2.3 APLICACIÓN PRÁCTICA DE LAS NIC 16 Y NIC 36:

Para el desarrollo del caso práctico se ha seleccionado una empresa nacional, cuyo nombre original ha sido cambiado por temas didácticos, misma que en adelante denominaremos “El Bosque S.A.”, así también se han modificado los saldos correspondientes a propiedad, planta y equipo, con la finalidad de analizar la mayoría de

³⁸ Ecuador, *Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal*, ROS No. 405 (Quito, 29 de diciembre de 2014), Art. 18, que reformó el primer inciso del artículo 37 de la *Ley de Orgánica de Régimen Tributario Interno*, referente a la aplicación de 22% y 25%

casuísticas tanto en la parte contable como en la tributaria, que permitan analizar el impacto tributario de la aplicación de las NIC 16 y NIC 36.

La empresa el “El Bosque S.A.”, tiene las siguientes características:

- Inversión nacional
- Implementó NIIF en el año 2011, siendo su año de transición el 2010

De acuerdo a los balances de la empresa “El Bosque S.A.”, correspondientes a los años 2009 y 2010, los saldos de las cuentas de propiedad, planta y equipo fueron: **Anexo No. 1**

CUADRO No. 1:

Año 2009:

PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	COSTO	DEP ACUM	SALDO 2009
Terrenos	100.000		100.000
Edificio	500.000	75.000	425.000
Instalaciones	195.000	50.500	144.500
Muebles y enseres	95.000	22.100	72.900
Equipos de computación	41.000	27.333	13.667
Maquinaria	492.500	126.771	365.729
Vehículos	190.000	38.000	152.000
TOTAL	1.613.500	339.705	1.273.795

CUADRO No. 2:

Año 2010:

PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	COSTO	DEP ACUM	SALDO 2010
Terrenos	100.000		100.000
Edificio	500.000	100.000	400.000
Instalaciones	195.000	70.000	125.000
Muebles y enseres	95.000	31.600	63.400
Equipos de computación	68.800	50.267	18.533
Maquinaria	561.500	193.057	368.443
Vehículos	234.000	84.800	149.200
Repuestos	40.000	8.000	32.000
TOTAL	1.794.300	537.724	1.256.576

El resumen del cuadro de activos fijos al 31 de diciembre de 2009 y 2010, es conforme se muestra a continuación:

CUADRO No. 3:

PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	SALDO 2009	ADICIONES	BAJAS	SALDO 2010
Terrenos	100.000			100.000
Edificio	500.000			500.000
Instalaciones	195.000			195.000
Muebles y enseres	95.000			95.000
Equipos de computación	41.000	27.800		68.800
Maquinaria	492.500	69.000		561.500
Vehículos	190.000	44.000		234.000

Repuestos		40.000		40.000
(-) Dep. Acumulada	-339.705			-537.724
TOTAL	1.273.795	180.800		1.256.576

Bajo los siguientes supuestos se desarrolla el ejercicio práctico, los cuales han sido determinados por la autora, con la finalidad de abarcar el análisis los modelos del costo y de revaluación (NIC 16), el reconocimiento y reversión de las pérdidas por deterioro (NIC 36) dentro de la aplicación por primera vez de las NIIF y todos los casos previstos para activos fijos en la normativa tributaria:

- a. Los activos considerados como propiedad, planta y equipo, cumplen con los requisitos para ser considerados como tales. (NIC 16, párrafos 7,8)
- b. En el caso de revaluación del edificio, se consideró en el tratamiento de la depreciación acumulada, el método de reexpresión. (NIC 16, párrafo 35, literal a)
- c. Valor residual: (NIC 36, párrafo 53)

No se determinó valor residual para cada uno de los rubros de propiedad, planta y equipo ya que se consideró para el presente análisis, insignificante y por lo tanto irrelevante para la determinación del importe depreciable.

- d. Método de depreciación: (NIC 16, párrafo 62)

Se mantiene el método de línea recta

- e. Vida útil: (NIC 16, párrafo 51, 56; NIC 8, párrafo 38)

Para efectos del presente caso práctico, se realizó un cambio en la estimación de la vida útil a partir del año 2010 (período de transición de las NIIF), la cual se aplicó de forma prospectiva.

En el siguiente cuadro se puede observar el cambio en la estimación de la vida útil, propuesta para el presente ejercicio:

CUADRO No. 4:

CUENTAS	TRIBUTARIA		FINANCIERA(NIIF)	
	AÑOS	% DEP	AÑOS	% DEP
Edificio	20	5%	50	2%
Muebles y enseres	10	10%	15	7%
Equipos de computación	3	33%	6	17%
Maquinaria nueva	10	10%	18	6%
Maquinaria usada	7	14%	13	7%
Repuestos	5	20%	5	20%
Instalaciones	10	10%	15	7%
Instalaciones bodega	10	10%	8	13%
Vehículos	5	20%	12	8%
Vehículos (depreciación acelerada)	5	20%	3	33%

En el caso de los vehículos de reparto, adquiridos en el año 2009, se debe indicar que, si bien la empresa aplicó la técnica contable para determinar que dichos vehículos se debían depreciar en 5 años, en la implementación de las NIIF (año 2010), con base al informe técnico, se determinó que las expectativas actuales de tales activos diferían de las iniciales, por lo que se estimó una vida útil de 3 años.

f. Medición posterior: (NIC 16, párrafo 29; NIIF 1, párrafos 30, D5, D6)

Se aplicó el modelo del costo a los muebles y enseres, equipos de computación, maquinaria, instalaciones, repuestos y vehículos, mientras que se utilizó el modelo de revaluación para el caso de edificio y terreno.

g. Importe recuperable: (NIC 36, párrafos 18-23)

Como se señaló anteriormente, el importe recuperable se lo determina como el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta (párrafos 28 y 29) y el valor en uso (párrafos 30 – 32). De no existir razón para creer que el último excede de forma significativa al primero, se considerará como importe recuperable al primero; y, cuanto no es posible determinar el valor razonable menos los costos de disposición de manera fiable, se puede utilizar el valor en uso como valor razonable, lo cual implica proyectar entradas y salidas futuras de efectivo.

En este sentido se asumió la existencia de un mercado activo, en el que se puede estimar de manera fiable el valor razonable menos los costos de disposición. Adicionalmente se estimó que el valor en uso no excede significativamente el valor razonable menos los costos de disposición, por lo que se consideró para el caso de muebles y enseres, equipos de computación, maquinaria, instalaciones, vehículos y repuestos, el último como importe recuperable.

h. Deterioro: (NIC 36, párrafos 59, 60, 61; NIIF 1, párrafo 24, literal c)

Para fines didácticos, se estimó la existencia de pérdidas por deterioro en instalaciones, maquinaria y muebles y enseres, durante los años 2009, 2010, 2011 y 2012.

Tras el reconocimiento de las pérdidas por deterioro, se procedió también a determinar los activos y pasivos por impuestos diferidos mediante la

comparación del importe en libros revisado con su base fiscal (NIC 36, párrafo 64; NIC 12, párrafos 15 y 24).

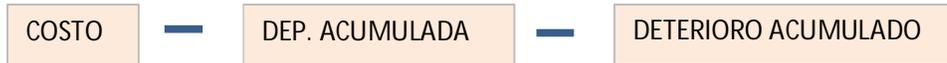
i. Reversión de las pérdidas por deterioro: (NIC 36, párrafo 114)

Al igual que en el supuesto anterior, para fines didácticos se estimó la reversión de las pérdidas por deterioro reconocidas en instalaciones, maquinaria y muebles y enseres, en los años 2013 y 2014.

Una vez determinados los supuestos bajo los cuales se desarrollará el presente ejercicio, a continuación revisaremos la aplicación práctica de los modelos del costo para el caso de instalaciones, muebles y enseres, equipos de computación, maquinaria, vehículo y repuestos, y del revalúo para el caso de edificios y terrenos.

2.3.1 Modelo del Costo

La NIC 16, párrafo 30, establece que con posterioridad al reconocimiento inicial del activo, los elementos de propiedad, planta y equipo, se registrarán al:



El proceso aplicado para determinar el importe depreciable, es el siguiente:

1. Determinación del valor en libros del activo
2. Determinación del importe recuperable (valor razonable menos costos de disposición)
3. Determinación del deterioro.

En el siguiente cuadro, se puede observar cómo se determinó el importe recuperable en el año 2009, con el reconocimiento de pérdidas por deterioro en instalaciones, muebles y enseres, y maquinaria.

CUADRO No. 5:

AÑO 2009:

ACTIVO	COSTO	(-) DEP ACUM. 31-12-09	VALOR LIBROS 31-12-09	IMPORT E RECUPE RABLE (*)	DETERI O	IMPORT E DEPREC. A-B-E
	A	B	C = (A-B)	D= P. VTA. - GTOS. VTA.	E Si C > D	
Instalaciones	115.000	34.500	80.500	78.000	2.500	78.000
Instalaciones bodegas	80.000	16.000	64.000	65.000		64.000
Muebles y enseres	95.000	22.100	72.900	70.000	2.900	70.000

Equipos de computación	41.000	27.333	13.667	18.000		13.667
Maquinaria nueva	256.000	59.200	196.800	195.000	1.800	195.000
Maquinaria usada	236.500	67.571	168.929	166.000	2.929	166.000
Vehículo administración	70.000	14.000	56.000	62.000		56.000
Vehículo de reparto	120.000	24.000	96.000	100.000		96.000
TOTAL	1.013.500	264.705	748.795		10.129	738.667

(*) Anexo No. 2

Recordemos que el reconocimiento de las pérdidas por deterioro tanto en el año 2009 como en el 2010, se manejan de manera extracontable, mismas que son registradas contablemente junto con todos los demás ajustes por implementación de las NIIF, el 1 de enero de 2011, para nuestro caso práctico.

El registro contable de la pérdida por deterioro correspondiente al año 2009, es el siguiente:

DETALLE	DEBE	HABER
Resultados Acum. por adopción por primera vez de las NIIF	10.129	
Deterioro Acum. Instalaciones		2.500
Deterioro Acum. Muebles y Enseres		2.900
Deterioro Acum. Maquinaria nueva		1.800
Deterioro Acum. Maquinaria usada		2.929
v/ Para registrar las pérdidas por deterioro del año 2009		

Cabe indicar que la Resolución No. SC.ICL.CPAIFRS.G.11.007 de 9 de septiembre de 2011, establece en su artículo 2, que el saldo acreedor de la cuenta Resultados acumulados provenientes de la adopción por primera vez de las NIIF, solo puede ser:

- ✓ Capitalizado en la parte que exceda las pérdidas acumuladas incluidas las del último ejercicio,
- ✓ Utilizado para absolver pérdidas, o
- ✓ Devuelto en caso de liquidación de la compañía.

Consiguientemente, en esta cuenta solo deberán incluirse los ajustes provenientes de la aplicación de las NIIF por primera vez, y cuyo saldo no se modificará a menos que se utilice para los destinos antes detallados, previstos mediante resolución por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros.

Volviendo al ejercicio, una vez ajustados los saldos y determinado el nuevo importe depreciable, se corrió nuevamente la depreciación para el año 2010 con la nueva estimación de la vida útil (ver página No. 35), conforme se muestra a continuación:

CUADRO No. 6:

AÑO 2010:

ACTIVO	COSTO	(-) DEP ACUM.	(-) DET. ACUM	VALOR EN LIBROS	IMPORT E RECUPERABLE (*)	DETERIORO
	A	B	C	D=A-B-C	E= P. VTA. - GTOS. VTA.	Si D > E
Instalaciones	115.000	39.700	2.500	72.800	71.000	1.800
Instalaciones bodegas	80.000	24.000		56.000	58.000	
Muebles y enseres	95.000	26.767	2.900	65.333	64.000	1.333
Equipos de computación	68.800	34.244		34.556	36.000	
Maquinaria nueva	325.000	73.867	1.800	249.333	248.000	1.333
Maquinaria usada	236.500	84.171	2.929	149.400	148.000	1.400
Vehículo administración	114.000	22.333		91.667	93.000	
Vehículo reparto	120.000	56.000		64.000	80.000	
Repuestos maquinaria	40.000	8.000		32.000	34.000	
TOTAL	1.194.300	369.083	10.129	815.089		5.867

(*) Anexo No. 2

Al igual que en el año 2009, las instalaciones, Muebles y Enseres, y Maquinaria, registraron pérdidas por deterioro al 31 de diciembre de 2010, por lo que se ajustó nuevamente el importe depreciable y se corrió la depreciación anual.

Cabe indicar que estas pérdidas por deterioro, al no corresponder a los primeros ajustes por NIIF, como si las fueron las del 2009, se deben registrar contra el resultado del ejercicio, de manera extracontable, conforme se muestra a continuación:

DETALLE	DEBE	HABER
Pérdida por Det. del valor de Instalaciones	1.800	
Pérdida por Det. del valor de Muebles y Enseres	1.333	
Pérdida por Det. del valor de Maquinaria nueva	1.333	
Pérdida por Det. del valor de Maquinaria usada	1.400	
Deterioro Acum. del valor de Instalaciones		1.800
Deterioro Acum. del valor de Muebles y Enseres		1.333
Deterioro Acum. del valor de Maquinaria nueva		1.333
Deterioro Acum. del valor de Maquinaria usada		1.400
V/ Para registrar la pérdida por deterioro del valor de los activos del 2010		

Y se determinan los impuestos diferidos, conforme se presenta a continuación:

DETALLE	DEBE	HABER
Pasivo por Imp. Rta. Dif. Instalaciones	450	
Pasivo por Imp. Rta. Dif. Muebles y E.	333	
Pasivo por Imp. Rta. Dif. Maq. Nueva	333	
Pasivo por Imp. Rta. Dif. Maq. Usada	350	
Ingreso por Impuesto a la renta diferido		1467
V/ Para registrar el impuesto diferido por el reconocimiento de las pérdidas por deterioro del año 2010		

Las pérdidas por deterioro han determinado impuesto diferidos por USD 1.467, que debe reflejarse en el estado de resultados integral.

El proceso realizado para el año 2010, se siguió en los años 2011 y 2012, conforme se muestra en los cuadros Nos. 7 y 8:

CUADRO No. 7:

AÑO 2011:

ACTIVO	COSTO	(-) DEP ACUM.	(-) DET. ACUM	VALOR EN LIBROS	IMPORT E RECUPE RABLE (*)	DETERIO
	A	B	C	D=A-B-C	E= P. VTA. - GTOS. VTA.	Si D > E
Instalaciones	115.000	44.771	4.300	65.929	64.500	1.429
Instalaciones bodegas	80.000	32.000		48.000	50.000	
Muebles y enseres	95.000	31.338	4.233	59.429	58.000	1.429
Equip. Computación	68.800	41.156		27.644	30.000	
Maquinaria nueva	325.000	88.455	3.133	233.412	232.000	1.412
Maquinaria usada	236.500	100.616	4.329	131.556	130.000	1.556
Vehículo (Administ.)	114.000	30.667		83.333	88.000	
Vehículo reparto	120.000	88.000		32.000	60.000	
Repuestos	40.000	16.000		24.000	26.000	
TOTAL	1.194.300	473.003	15.995	705.302		5.824

(*) Anexo No. 2

CUADRO No. 8:

AÑO 2012:

ACTIVO	COSTO	(-) DEP ACUM.	(-) DET. ACUM	VALOR EN LIBROS	IMPORT E RECUPE RABLE (*)	DETERIO
	A	B	C	D=A-B-C	E= P. VTA. - GTOS. VTA.	Si D > E
Instalaciones	115.000	49.733	5.729	59.538	59.000	538
Instalaciones bodegas	80.000	40.000		40.000	42.000	
Muebles y enseres	95.000	35.800	5.662	53.538	53.000	538
Equip. de Comp.	68.800	48.067		20.733	22.000	
Maquinaria nueva	325.000	102.955	4.545	217.500	217.000	500
Maquinaria usada	236.500	116.866	5.884	113.750	113.000	750
Vehículo (Adm.)	114.000	39.000		75.000	82.000	
Vehículo reparto	120.000	120.000		0		
Repuestos	40.000	24.000		16.000	18.000	
TOTAL	1.194.300	576.420	21.820	596.060		2.327

(*) Anexo No. 2

Los registros contables por concepto de las pérdidas por deterioro se muestran a continuación:

DETALLE	2011		2012	
	DEBE	HABER	DEBE	HABER
Pérdida por Det. del valor de Instalaciones	1.429		538	
Pérdida por Det. del valor de Muebles y Enseres	1.429		538	
Pérdida por Det. del valor de Maquinaria nueva	1.412		500	
Pérdida por Det. del valor de Maquinaria usada	1.556		750	
Deterioro Acum. del valor de Instalaciones		1.429		538
Deterioro Acum. del valor de Muebles y Enseres		1.429		538
Deterioro Acum. del valor de Maquinaria nueva		1.412		500
Deterioro Acum. del valor de Maquinaria usada		1.556		750
V/ Para registrar la pérdida por deterioro del valor de los activos				

A partir del reconocimiento de las pérdidas por deterioro, pese a registrar la depreciación bajo el método de línea recta, los activos en los que se reconocen pérdidas por deterioro, registran variaciones que antes de la aplicación de las NIIF no se registraban. Esta situación cambia las proyecciones de flujos futuros que una empresa realiza sobre sus activos, ya que ahora debe considerar factores tanto internos como externos que afecten a esos activos y su normal funcionamiento.

Los registros contables correspondientes al reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos, se presentan a continuación:

DETALLE	2011		2012	
	DEBE	HABER	DEBE	HABER
Pasivo por Imp. Rta. Dif. Instalaciones	343		124	
Pasivo por Imp. Rta. Dif. Muebles y E.	343		124	
Pasivo por Imp. Rta. Dif. Maq. Nueva	320		115	
Pasivo por Imp. Rta. Dif. Maq. Usada	373		173	
Ingreso por Impuesto a la renta diferido		1379		535
V/ Para registrar el pasivo por impuesto diferido				

En el Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y prevención del Fraude Fiscal, publicado en el tercer suplemento del R.O. No. 407 de 31 de diciembre de 2014, se permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, entre otros casos, en el valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo.

En nuestro ejemplo, únicamente las pérdidas por deterioro reconocidas en las instalaciones y maquinaria serían permitidas, no así las de muebles y enseres ya que no son utilizados en el proceso productivo.

Conforme se señaló en los supuestos para el desarrollo del presente ejercicio, en los años 2013 y 2014, la compañía “El Bosque S.A.” determinó indicios de que las pérdidas de deterioro reconocidas en años anteriores ya no existían (NIC 36, párrafos 110, 111), en

razón de que el valor de mercado de los activos mejoraron en comparación de las expectativas determinadas inicialmente por la administración, por lo que se procedió a revesar dichas pérdidas de deterioro, incrementando el importe en libros de los activos deteriorados conforme se muestra en los cuadros Nos. 9 y 10.

CUADRO No. 9:

AÑO 2013:

ACTIVO	COSTO	(-) DEP. ACUM.	(-) DET. ACUM	VALOR EN LIBROS	IMPORT E RECUPE RABLE (*)	DETERI O
	A	B	C	D=A-B-C	E= P. VTA. - GTOS. VTA.	Si D > E
Instalaciones	115.000	54.650	6.267	54.083	56.000	
Instalaciones bodegas	80.000	48.000		32.000	34.000	
Muebles y enseres	95.000	40.216	6.200	48.583	50.000	
Equipos de computación	68.800	54.978		13.822	15.000	
Maquinaria nueva	325.000	117.422	5.045	202.533	204.000	
Maquinaria usada	236.500	133.009	6.634	96.857	98.000	
Vehículo administración	114.000	47.333		66.667	75.000	
Repuestos	40.000	32.000		8.000	10.000	
TOTAL	1.074.300	527.607	24.147	522.546		

(*) Anexo No. 2

CUADRO No. 10:

AÑO 2014:

ACTIVO	COSTO	(-) DEP. ACUM.	(-) DET. ACUM	VALOR EN LIBROS	IMPORT E RECUPE RABLE (*)	DETERI O
	A	B	C	D=A-B-C	E= P. VTA. - GTOS. VTA.	Si D > E
Instalaciones	115.000	59.741	4.350	50.909	53.000	
Instalaciones bodegas	80.000	56.000		24.000	26.000	
Muebles y enseres	95.000	44.762	4.784	45.455	48.000	
Equipos de computación	68.800	61.889		6.911	13.000	
Maquinaria nueva	325.000	131.993	3.578	189.429	191.000	
Maquinaria usada	236.500	149.342	5.491	81.667	83.000	
Vehículo administración	114.000	55.667		58.333	69.000	
Repuestos	40.000	40.000		0		
TOTAL	1.074.300	599.393	18.204	456.703		

(*) Anexo No. 2

A fin de determinar el valor máximo de reversión de las pérdidas por deterioro (NIC 36, párrafo 117), se corrió la depreciación a partir del año 2010 con la nueva estimación de

la vida útil sin considerar las pérdidas por deterioro y se comparó con el valor en libros al 31 de diciembre de 2013 y 2014 (**Anexo No. 3**), conforme se muestra a continuación:

CUADRO No. 11:

AÑO 2013:

ACTIVO	VALOR EN LIBROS (NETO)		IMP. RECUPERABLE (C)	VALOR MAX. AJUSTE A-C
	CON DETERIORO (A)	SIN DETERIORO (B)		
Instalaciones	54.083	59.033	56.000	1.917
Muebles y enseres	48.583	53.460	50.000	1.417
Maquinaria nueva	202.533	206.733	204.000	1.467
Maquinaria usada	96.857	116.951	98.000	1.143

CUADRO No. 12:

AÑO 2014:

ACTIVO	VALOR EN LIBROS		IMP. RECUPERABLE (C)	VALOR MAX. AJUSTE A-C
	CON DETERIORO (A)	SIN DETERIORO (B)		
Instalaciones	50.909	53.667	53.000	2.091
Muebles y enseres	45.455	48.600	48.000	2.545
Maquinaria nueva	189.429	191.967	191.000	1.571
Maquinaria usada	81.667	103.956	83.000	1.333

Una vez determinados los valores máximos de ajuste, se procedió a realizar los siguientes registros contables, debiendo recordar que la NIC 36, párrafo 117, establece que la reversión de las pérdidas por deterioro no puede exceder al importe en libros que se hubiera obtenido sin el reconocimiento de las pérdidas por deterioro:

DETALLE	2013		2014	
	DEBE	HABER	DEBE	HABER
Deterioro Acum. del valor de Instalaciones	1.917		2.091	
Deterioro Acum. del valor de M. y Enseres	1.417		2.545	
Deterioro Acum. del valor de Maq. nueva	1.467		1.571	
Deterioro Acum. del valor de Maq. usada	1.143		1.333	
Otros ingresos por reversión de deterioro		5.943		7.541
V/ Para registrar la reversión del deterioro				

El saldo que se mantiene como pérdidas de deterioro, podrá irse incrementando o reversando conforme el análisis que realice la administración de la compañía “El Bosque S.A.” en los años siguientes.

Si bien en el Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, publicado en el tercer suplemento del R.O. No. 407 de 31 de

diciembre de 2014, se permite el registro impuestos diferidos derivados del reconocimiento de pérdidas por deterioro, nada señala respecto del tratamiento que se debe dar a la reversión de dichas pérdidas por deterioro, que contablemente se contabilizarían como ingresos que no grava Impuesto a la Renta, situación que debería aclarar la autoridad tributaria, ya que su exención tampoco se encuentra previsto en el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

2.3.2 Modelo de Revaluación

El valor razonable de los activos registrados de acuerdo al modelo de revaluación se determina de la siguiente manera:



La NIIF 1, párrafo D6, establece que en a la adopción por primera vez de las NIIF, también se puede utilizar una revaluación según Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) anteriores de una partida de propiedades, planta y equipo, ya sea a la fecha de transición o anterior, como costo atribuido, si esta fue a esa fecha sustancialmente comparable al valor razonable, o al costo depreciado según las NIIF.

Al respecto se debe observar que la NIC 16 no exige que las revaluaciones de propiedad, planta y equipo sea realizada por un perito calificado, sin embargo la Resolución No. 00.Q.ICI.013 de 10 de agosto de 2000³⁹, señala que las compañías sujetas al control de la Superintendencia de Compañías Valores y Seguros podrán valorar la propiedad, planta y equipo a valor de mercado determinado por un perito calificado, mientras que la Resolución No. SC.ICI.CPAIFRS.G.11.007 de 9 de septiembre de 2011⁴⁰, señala que para determinar el valor razonable de la propiedad planta y equipo, en los casos que se requiera, la junta general designará un perito calificado. En ambos casos, el informe del perito debe ser conocido y aprobado por el órgano que lo designó y su razonabilidad

³⁹ Ecuador, Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, “Normas para la valuación y registro contable de propiedad, planta y equipo, a valor de mercado, a las que se someterán las compañías sujetas al control de la Superintendencia de Compañías”, R.O. No. 146 de 22 de agosto de 2000, Art.4

⁴⁰ Ecuador, Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, “Reglamento de destino que se dará a los saldos de las cuentas reserva de capital, reserva por donaciones, reserva por valuación o superávit por revaluación de inversiones resultados acumulados provenientes de la adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF” y la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), superávit por valuación, utilidades de Compañías Holding y controladoras; y designación e informe de peritos”, R.O. No. 566 de 28 de octubre de 2011, Art. 6

debe ser objeto de opinión por parte de los auditores externos, en el caso que la compañía esté obligada a someter sus estados financieros auditoría externa, de acuerdo a la resolución expedida⁴¹ para tal efecto, por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros.

Hasta antes del período de transición a las NIIF, el ajuste del valor de la propiedad, planta y equipo a valor de mercado, se debía realizar contra la cuenta “Reserva por valuación”, cuyo saldo debía ser transferido a la cuenta patrimonial “Resultados acumulados” subcuenta “Reserva por valuación”, y destinado únicamente para ser capitalizado en la parte que exceda al valor de las pérdidas acumuladas y las del último ejercicio, para absorber pérdidas, o devuelto en caso de liquidación.

A partir de la aplicación de las NIIF, las revaluaciones de la propiedad, planta y equipo se registran contra la cuenta patrimonial “Otros Resultados Integrales” subcuenta “Superávit por revaluación de propiedad, planta y equipo”, cuyo saldo de acuerdo a la Resolución No. SC.ICL.CPAIFRS.G.11.007 de 9 de septiembre de 2011, no podrán ser capitalizados, sin embargo la NIC 16, párrafo 41, señala que el superávit de revaluación puede ser transferido directamente a ganancias acumuladas, cuando se produzca la baja en cuentas del activo con la disposición del mismo, o en su defecto transferirse a medida que dicho activo fuera utilizado, consiguientemente, una vez que se vaya transfiriendo a ganancias acumuladas, la entidad a través de la junta general podría disponer de dicho saldo para capitalizar, absolver pérdidas o en su defecto repartir a los accionistas.

En nuestro ejemplo, la empresa “El Bosque S.A.”, revaluó el edificio y terreno en la fecha de transición y con base al informe de perito valuador, determinó el nuevo valor de dichos activos con una nueva vida útil estimada de 50 años.

	COSTO	REVALUACIÓN
Edificio	500.000	700.000
Terreno	100.000	150.000
% depreciación	5%	2%
Fecha adquisición / Revaluación	01/01/2007	01/01/2009
Vida útil (años)	20	50

Cabe aclarar que el revalúo no necesariamente implica un cambio en la estimación de la vida útil del activo en más o en menos el número de años que se espera tener obtener beneficios económicos futuros derivados de dicho activo.

⁴¹ Ecuador, Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, “Normas sobre montos mínimos de activos en los casos de auditoría externa obligatoria”, R.O. No. 621 de 18 de julio de 2002

Las dos formas de tratamiento de la depreciación acumulada a la fecha de la revaluación, previstas en la NIC 16, se analizan a continuación:

2.3.2.1 Reexpresión de la depreciación acumulada:

	2009				AJUSTE
	VALOR EN LIBROS		REVALUACIÓN		
Edificio	500.000	100%	823.529	100%	323.529
(-)Dep. Acum Edificio	75.000	15%	123.529	15%	48.529
	425.000	85%	700.000	85%	275.000

Esta metodología lo que pretende es mantener el porcentaje de la depreciación acumulada a la fecha del revalúo en el nuevo valor razonable por efectos de la revaluación, es decir, si antes de la revaluación la depreciación acumulada representaba el 15% del costo, este porcentaje se debe mantener en el valor revaluado del activo.

Los ajustes contables correspondientes a los primeros ajustes por implementación de las NIIF (31 de diciembre de 2009), para el caso de edificio y terrenos, así como el correspondiente al impuesto diferido, se presentan a continuación:

DETALLE	DEBE	HABER
Edificio	323.529	
Dep. Acum. Edificio		48.529
Resultados Acum. por adopción por primera vez de las NIIF		275.000
V/ Para registrar el edificio a su valor revaluado		

DETALLE	DEBE	HABER
Terrenos	50.000	
Resultados Acum. por adopción por primera vez de las NIIF		50.000
V/ Para registrar el terreno a su valor revaluado		

DETALLE	DEBE	HABER
Resultados Acum. por adopción por primera vez de las NIIF	68.750	
Pasivo por Imp. Diferidos		68.750
V/ Para registrar el impuesto diferido		

El saldo acreedor del superávit por valuación, conforme la Resolución No. SC.ICI.CPAIFRS.G.11.007 de 9 de septiembre de 2011, publicada en el R.O. No. 566 de 28 de octubre de 2011, no puede ser capitalizado, sin embargo la NIC 16, párrafo 41, señala que el superávit de revaluación puede ser transferido directamente a ganancias acumuladas, cuando se produzca la baja en cuentas del activo con la disposición del mismo, o en su defecto transferirse a medida que dicho activo fuera utilizado, consiguientemente, una vez que se vaya transfiriendo a ganancias acumuladas, la entidad a través de la junta general podría disponer de dicho saldo para capitalizar, absolver pérdidas o en su defecto repartir a los accionistas.

A partir del año 2011, el registro contable por concepto de depreciación anual, considerando el revalúo del edificio, es:

DETALLE	DEBE	HABER
Gto. Dep Edif GD	8.500	
Gto. Dep Edif. GND	5.500	
Dep. Acum. Edificio		14000
V/ Para registrar la Depreciación anual del Edificio		

Mientras que los registros correspondientes al reconocimiento del pasivo por impuesto diferido, se presentan a continuación:

DETALLE	2010		2011	
	DEBE	HABER	DEBE	HABER
Pasivo por Impuesto a la Renta diferido	1.375		1.320	
Ingreso por Impuesto a la renta diferido		1.375		1.320
V/ Para registrar el impuesto diferido				

DETALLE	2012		2013 y 2014	
	DEBE	HABER	DEBE	HABER
Pasivo por Impuesto a la Renta diferido	1.265		1.210	
Ingreso por Impuesto a la renta diferido		1.265		1.210
V/ Para registrar el impuesto diferido				

Como se puede observar, los valores cambian entre los años 2010 y 2013, en razón de que en esos años se encontraba vigente la reducción progresiva de la tarifa del Impuesto a la Renta del 25% hasta el año 2010, al 22% a partir del año 2013 en adelante (ver acápite 2.2.5 Impuestos diferidos).

Un cambio en la situación fiscal de la entidad o de sus accionistas puede tener un efecto inmediato en los pasivos o activos corrientes por impuestos. El cambio puede también incrementar o disminuir los pasivos o activos por impuestos diferidos reconocidos por la entidad, dependiendo del efecto que tenga sobre las consecuencias fiscales que surgirán por la recuperación o cancelación futura del importe en libros de los activos y pasivos.⁴²

2.3.2.2 Eliminación de la depreciación acumulada:

	VALOR EN LIBROS	REVALÚO	ELIMINACIÓN	SALDO	AJUSTE
Edificio	500.000		-75.000	425.000	275.000
(-)Dep. Acum Edificio	-75.000		75.000	0	0
TOTAL	425.000	700.000	0	425.000	275.000

⁴² SIC – 2, párrafo 2

Esta metodología consiste en eliminar la depreciación acumulada contra el costo original, de manera que lo que se reexpresa es el importe neto resultante hasta alcanzar el valor revaluado.

Los registros contables bajo este método, se muestran a continuación:

DETALLE	DEBE	HABER
Dep. Acum. Edificio	75.000	
Edificio		75.000
V/ Para eliminar la depreciación acumulada		
- x -		
Edificio	275.000	
Resultados Acum. por adopción por primera vez NIIF		275.000
V/ Para registrar el edificio a su valor razonable		
-x-		
Terrenos	50.000	
Resultados Acum. por adopción por primera vez NIIF		50.000
V/ Para registrar el terreno a su valor revaluado		

Para determinar los impuestos diferidos que se generaron por el revalúo del edificio, se siguió el siguiente procedimiento:

1. Determinación del nuevo importe depreciable.

Como en nuestro ejemplo asumimos que el valor residual no era significativo, y que a la fecha de revaluación no existían pérdidas por deterioro, el importe depreciable corresponde al valor del revalúo es decir USD 700.000, cuya depreciación anual es de USD 14.000 considerando la nueva vida útil estimada de 50 años.

2. Considerando que el nuevo valor de depreciación (USD 14.000), tiene afectación del revalúo, y éste es considerado no deducible para efectos del impuesto a la renta, se determinó la parte deducible y no deducible, de la siguiente manera:

	%	DEP. ANUAL	TIPO DE GASTO
Original	57%	8.000	GD
Revalúo	43%	6.000	GND

3. Determinamos los impuestos diferidos, utilizando el método del pasivo basado en el balance, conforme se muestra a continuación:

2009

	FINANCIERA	vs	TRIBUTARIA	DIF. TEMPORARIA
Edificio	700.000		425.000	
Depreciación Acumulada				
	700.000	>	425.000	275.000 PID (Imponible) 68.750

2010

	FINANCIERA	vs	TRIBUTARIA	DIF. TEMPORARIA
Edificio	700.000		425.000	
Depreciación Acumulada	14.000		8.500	
	686.000		416.500	269.500 PID (Imponible) 67.375

2011

	FINANCIERA	vs	TRIBUTARIA	DIF. TEMPORARIA
Edificio	700.000		425.000	
Depreciación Acumulada	28.000		17.000	
	672.000	>	408.000	264.000 PID (Imponible) 66.000

2012

	FINANCIERA	vs	TRIBUTARIA	DIF. TEMPORARIA
Edificio	700.000		425.000	
Depreciación Acumulada	42.000		25.500	
	658.000	>	399.500	258.500 PID (Imponible) 64.625

2013

	FINANCIERA	vs	TRIBUTARIA	DIF. TEMPORARIA
Edificio	700.000		425.000	
Depreciación Acumulada	56.000		34.000	
	644.000	>	391.000	253.000 PID (Imponible) 63.250

2014

	FINANCIERA	vs	TRIBUTARIA	DIF. TEMPORARIA
Edificio	700.000		425.000	
Depreciación Acumulada	70.000		42.500	
	630.000	>	382.500	247.500 PID (Imponible) 61.875

El registro contable del pasivo por impuesto diferido en el año 2009, es similar al registrado en el modelo anterior de la reexpresión de la depreciación:

DETALLE	DEBE	HABER
Resultados Acum. por adopción por primera vez de las NIIF	68.750	
Pasivo por Imp. Diferidos		68.750
V/ Para registrar el impuesto diferido		

A partir del año 2010, se va reversando el pasivo por impuesto diferido contra la cuenta de Ingreso por Impuesto a la Renta diferido, cuyo valor varía en los años 2011, 2012 y 2013, por la reducción de la tasa del Impuesto a la Renta (ver página No. 31), y los registros contables se muestran a continuación:

DETALLE	2010		2011	
	DEBE	HABER	DEBE	HABER
Pasivo por Impuesto a la Renta diferido	3.500		3.360	
Ingreso por Impuesto a la renta diferido		3.500		3.360
V/ Para registrar el impuesto diferido				

DETALLE	2012		2013 y 2014	
	DEBE	HABER	DEBE	HABER
Pasivo por Impuesto a la Renta diferido	3.220		3.080	
Ingreso por Impuesto a la renta diferido		3.220		3.080
V/ Para registrar el impuesto diferido				

Bajo este modelo, al haberse eliminado la depreciación contra el costo, técnicamente se está iniciando la depreciación desde cero con base al nuevo valor revaluado, por lo que la totalidad del valor depreciado, esto es US\$ 14.000 en nuestro ejemplo, se considera como gasto no deducible a efectos de la determinación del impuesto, conforme lo dispuesto en el artículo 28, numeral 6, literal f), que señala:

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.⁴³

El registro contable se muestra a continuación:

DETALLE	DEBE	HABER
Gto. Dep Edif. (GND) (*)	14.000	
Dep. Acum. Edificio		14.000
V/ Para registrar la Dep. de Edificio del año 2010		

(*)Se presenta por separado el gasto no deducible unicamente para fines didácticos el mismo que se refleja en la conciliación tributaria en el capítulo IV

2.3.3 Diferencias entre los modelos del costo y de revaluación

La NIC 16, señala que en el reconocimiento inicial los activos se miden al costo y en el reconocimiento posterior se pueden medir bajo los modelos del costo o de revaluación.

Una vez analizados los modelos del costo y de revaluación, podemos señalar las siguientes diferencias:

- En el modelo del costo los activos se registran a su costo histórico menos la depreciación y pérdidas por deterioro acumuladas.
- En el modelo de revaluación, el valor del activo es incrementado a su valor revaluado, que pasa a ser su valor razonable menos la depreciación y pérdidas por deterioro acumuladas.

⁴³ Ecuador, *Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, tercer suplemento R. O. No. 407 de 31 de diciembre de 2014, Art. 28, numeral 6, literal f)

- El modelo de revaluación permite que el valor del activo pueda ajustarse tanto al alza como a la baja a través de las revaluaciones realizadas con la frecuencia que permita que el valor en libros no difiera de su valor razonable, mientras que el modelo del costo permite también que los activos se ajuste al alza o a la baja a través de la reversión y reconocimiento de las pérdidas por deterioro.
- En el modelo del costo, el reconocimiento y reversión de las pérdidas por deterioro, se registran en el resultado del ejercicio, mientras que en el modelo de revaluación, si se incrementa en el valor del activo, se reconocerá en otros resultados integrales y se acreditará en la cuenta patrimonial “Otros Resultados Integrales” subcuenta “Superávit por revaluación de propiedad, planta y equipo”, a menos que sea una reversión de un decremento por una revaluación reconocido anteriormente como gasto, en este caso el incremento se reconoce en el resultado del ejercicio como un ingreso; por el contrario, si se reduce el valor del activo, tal disminución se reconoce en el resultado del período como un gasto, y si existiera saldo acreedor en la cuenta “Superávit por revaluación de propiedad, planta y equipo” con relación a ese activo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral.

Para el caso de revaluaciones de propiedad, planta y equipo, sería recomendable la aplicación del modelo de depreciación de reexpresión acumulada, en razón de que no se pierde el control de la depreciación que corresponde al costo, así como de aquella que proviene de la revaluación, lo que le permite diferenciar la depreciación deducible de la no deducible, mientras que en el modelo de eliminación de la depreciación, se pierde el control de la depreciación que corresponde al costo ya que esta es eliminada, por lo que la totalidad del valor depreciado a partir de la revaluación se consideraría como no deducible.

2.3.4 Venta de activo

Para el análisis del caso práctico, se determinó que la compañía “El bosque S.A.” procedió a vender en el año 2013 los vehículos adquiridos en el año 2009 en USD 120.000, y que por efectos de la implementación de las NIIF, se encontraban totalmente depreciados al 31 de diciembre de 2012.

Las depreciaciones registradas en estos vehículos fueron como se muestran a continuación:

	2009	2010	2011	2012	2013
Depreciación según SRI	24.000	24.000	24.000	24.000	24.000
Depreciación según NIIF		32.000	32.000	32.000	

Estos vehículos fueron depreciados en el año 2009 conforme la técnica contable, sin embargo en el período de transición de las NIIF, con base a un informe técnico, se estimó que la vida útil prevista inicialmente para 5 años era incorrecta en razón del desgaste físico que presentaban dichos vehículos, por lo que se estimó una nueva vida útil en 4 años.

Considerando que los vehículos analizados, se encontraban totalmente depreciados y que la compañía “El Bosque S.A.” los vendió en USD 40.000, este valor se considera como ganancia o utilidad en venta de activo (diferencia entre el importe neto por su disposición y el importe en libros).

Los registros contables son como se muestran a continuación:

DETALLE	DEBE	HABER
Depreciación Acumulada Vehículos	120.000	
Vehículos		120.000
V/ Para dar de baja los vehículos por terminación de vida útil		
-x-		
Efectivo	40.000	
Otros ingresos por venta de vehículos		40.000
V/ Para registrar el ingreso por la venta de los vehículos de reparto		

Las ganancias o pérdidas que surgen al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo, se registran en el resultado del ejercicio y las ganancias no se clasifican como ingresos de actividades ordinarias. Al respecto, la Ley de Régimen Tributario Interno, en su artículo 9, numeral 14, señala también como ingreso exento, aquellos generados por la enajenación ocasional de inmuebles.

Debido a que en el año de adquisición de los vehículos (2009), la norma tributaria ya preveía que los activos fijos debían registrarse conforme la naturaleza de los bienes, duración de la vida útil y técnica contable, y que en este sentido se estimó una vida útil de 5 años, la cual fue incorrecta de acuerdo al informe técnico, elaborado en el 2010, en el que se determinó una vida útil de 3 años, la depreciación de dichos vehículos en los años 2010, 2011 y 2012, a efectos tributarios se considera no deducible (ver caso de depreciación acelerada en el capítulo III), y genera una diferencia permanente, es decir se considera contablemente pero no tributariamente, ya que para el Servicio de Rentas Internas, este gasto no se hará deducible en el tiempo.

CAPÍTULO III:

PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO, APLICACIÓN PRÁCTICA DESDE EL PUNTO DE VISTA TRIBUTARIO

En el presente capítulo se revisarán las reformas tributarias expedidas a partir de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el tercer suplemento del R.O. No. 242 el 29 de diciembre de 2007, misma que es considerada como el inicio de importantes cambios en la legislación ecuatoriana, poniendo énfasis en aquellas reformas relacionadas con los activos fijos, así también se analizarán los casos prácticos desarrollados en el capítulo II, pero desde el punto de vista tributario.

Por temas didácticos, en el presente capítulo se desarrollarán en la parte práctica, todos los casos previstos para la depreciación de activos fijos en el artículo 28 numeral 6 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, independientemente si tuvieron alguna incidencia en la aplicación práctica desde el punto de vista financiero de la NIC 16.

Conforme se señaló en el capítulo II, si bien el tema del presente estudio se refiere a los impactos tributarios de las NIC 16 y 36 en el año 2011, la aplicación práctica que se analizará en el presente capítulo, incluye las reformas tributarias vigentes a diciembre de 2014.

3.1 REFORMAS TRIBUTARIAS 2007 - 2015

A continuación citaremos las principales reformas tributarias que de una u otra manera afectaron al tratamiento contable de los activos fijos entre los años 2007 y 2014, seleccionadas por año:

3.1.1 Ley Reformativa a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador:

Art. 11.- Sustitúyase el segundo inciso del Art. 37 por los siguientes: “Las sociedades que reinviertan sus utilidades en el país podrán obtener una reducción de 10 puntos porcentuales de la tarifa del Impuesto a la Renta sobre el monto reinvertido en activos productivos, siempre y cuando lo destinen a la adquisición de maquinarias nuevas o equipos nuevos que se utilicen para su actividad productiva, así como para la adquisición de bienes relacionados con investigación y tecnología que mejoren productividad, generen diversificación productiva e incremento de empleo, para lo cual deberán efectuar el correspondiente aumento de capital y cumplir con los requisitos que se establecerán en el Reglamento a la presente... El aumento de capital se perfeccionará con la inscripción

en el respectivo Registro Mercantil hasta el 31 de diciembre del ejercicio impositivo posterior a aquel en que se generaron las utilidades materia de la reinversión...”⁴⁴

3.1.2 Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones:⁴⁵

DISPOSICIONES REFORMATARIAS:... “SEGUNDA.- Reformas a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno... 2.3.- Refórmese el artículo 10 de la siguiente manera:... 2. En el número 7), incorpórese un inciso con el siguiente texto: “La depreciación y amortización que correspondan a la adquisición de **maquinarias, equipos y tecnologías destinadas a la implementación de mecanismos de producción más limpia**, a mecanismos de generación de energía de fuente renovable (solar, eólica o similares) o a la reducción del impacto ambiental de la actividad productiva, y a la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, **se deducirán con el 100% adicional**, siempre que tales adquisiciones no sean necesarias para cumplir con lo dispuesto por la autoridad ambiental competente para reducir el impacto de una obra o como requisito o condición para la expedición de la licencia ambiental, ficha o permiso correspondiente. En cualquier caso deberá existir una autorización por parte de la autoridad competente. Este gasto adicional no podrá superar un valor equivalente al 5% de los ingresos totales. También gozarán del mismo incentivo los gastos realizados para obtener los resultados previstos en este artículo. El reglamento a esta ley establecerá los parámetros técnicos y formales, que deberán cumplirse para acceder a esta deducción adicional. Este incentivo no constituye depreciación acelerada. Énfasis incorporado

3.1.3 Reformas al Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario Interno, Reglamento de Aplicación de Impuesto a la Salida de Divisas, y Reglamento para la aplicación del Impuesto a las Tierras Rurales:⁴⁶

Art. 3. Agréguese a continuación del artículo 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, los siguientes artículos innumerados:.. Art (...) Exoneración de pago del Impuesto a la renta para el desarrollo de inversiones nuevas y productivas.- **Las sociedades que se constituyan a partir de la vigencia del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones**; así como también, las sociedades nuevas que se constituyeren, durante el mismo plazo, por sociedades existentes, con el objeto de realizar inversiones nuevas y productivas, **gozarán de una exoneración del pago del Impuesto a la renta durante cinco años, contados desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión**, para la aplicación de esta exoneración la inversión deberá ser totalmente nueva y deberá realizarse dentro de los sectores económicos considerados prioritarios para el estado. Énfasis incorporado

⁴⁴ Ecuador, *Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el segundo suplemento del R.O. No. 94 de 23 de diciembre de 2009*, R.O. No. 94 de 23 de diciembre de 2009

⁴⁵Ecuador, *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*, RO suplemento No. 351 de 29 de diciembre de 2010, disposición reformativa segunda.

⁴⁶ Ecuador, *Reformas al Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas y el Reglamento para la Aplicación del Impuesto a las Tierras Rurales*, R.O. No. 434 de 26 de abril de 2011.

3.1.4 Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado:⁴⁷

Artículo 1.-Agréguese a continuación del número 17 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el siguiente número: “18.- Son deducibles los gastos relacionados con la adquisición, uso o propiedad de vehículos utilizados en el ejercicio de la actividad económica generadora de la renta, tales como: ... 4) Tributos a la Propiedad de los Vehículos. **Si el avalúo del vehículo a la fecha de adquisición, supera los USD 35.000 de acuerdo a la base de datos del SRI** para el cálculo del Impuesto anual a la propiedad de vehículos motorizados de transporte terrestre, **no aplicará esta deducibilidad sobre el exceso**, a menos que se trate de vehículos blindados y aquellos que tengan derecho a exoneración o rebaja del pago del Impuesto anual a la propiedad de vehículos motorizados, contempladas en los artículos 6 y 7 de la Ley de Reforma Tributaria publicada en el Registro Oficial No. 325 de 14 de mayo de 2001. Tampoco se aplicará el límite a la deducibilidad, mencionado en el inciso anterior, para aquellos sujetos pasivos que tengan como única actividad económica el alquiler de vehículos motorizados, siempre y cuando se cumplan con los requisitos y condiciones que se dispongan en el Reglamento.

3.1.5 Reforma al Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas y el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno:

48

ART. 3.- **Suprímase la letra f) del número 6 del Art. 28 del Reglamento** para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Énfasis incorporado

3.1.6 Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal:⁴⁹

Reformas a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno... Artículo 8.- En el artículo 10 realícese las siguientes reformas:... 2.- Al final del numeral 7 agréguese el siguiente inciso: "Cuando un contribuyente haya procedido a la revaluación de activos **la depreciación correspondiente a dicho revalúo no será deducible.**"; Artículo 9.- A continuación del artículo 10 agréguese el siguiente artículo innumerado: "Art. (...)- **Impuestos diferidos.**- Para efectos tributarios se permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, únicamente en los casos y condiciones que se establezcan en el reglamento. En caso de divergencia entre las normas tributarias y las normas contables y financieras, prevalecerán las primeras... Artículo 22.- En el numeral 2 del artículo 41, hágase las siguientes reformas:... 2.- Al final del literal b), agréguese el siguiente inciso: “**Para efecto del cálculo del anticipo del Impuesto a la Renta**, los contribuyentes comprendidos en el literal b) del numeral 2 del presente artículo, que por aplicación de normas y principios contables y financieros generalmente aceptados, mantengan activos revaluados, **no considerarán para efectuar dicho cálculo, el valor del revalúo efectuado, tanto para el rubro del activo como para el patrimonio.** Se podrán excluir otras afectaciones por aplicación de las normas y principios contables y financieros generalmente aceptados de conformidad con el reglamento.

⁴⁷ Ecuador, *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los ingresos del estado*, R.O. No. 583 de 24 de noviembre de 2011, Art. 1

⁴⁸ Ecuador, *Reforma al Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas y el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, R.O. No. 727 de 19 de junio de 2012

⁴⁹ Ecuador, *Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal*, R.O. No. 405 de 29 de diciembre de 2014.

DISPOSICIÓN TRANSITORIA SEGUNDA: **Las sociedades constituidas antes de la vigencia del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones que realicen la adquisición de activos fijos nuevos y productivos, tendrán derecho a la deducción del ciento por ciento (100%) adicional del costo o gasto de depreciación anual** que generen dichas inversiones durante cinco (5) años contados desde que se produzca el inicio de su uso productivo. Para aplicar este beneficio: a. La inversión producto de la cual se adquieran activos fijos, nuevos y productivos, deberá efectuarse dentro de uno de los sectores económicos prioritarios para el Estado, definidos por el Código de la Producción, Comercio e Inversiones; b. El mero cambio de propiedad de activos productivos, que ya se encuentran en funcionamiento u operación, no implica inversión nueva. c. No será aplicable el beneficio previsto en esta disposición cuando los activos fijos, nuevos y productivos, han sido adquiridos para tener derecho a otros beneficios ya previstos en la ley tributaria, tales como la reducción de la tarifa por reinversión de utilidades o las deducciones adicionales por costos o gastos de depreciación. Lo establecido en esta Disposición Transitoria será aplicable también para las sociedades constituidas a partir del 30 de diciembre de 2010 dentro de las jurisdicciones urbanas de Quito y Guayaquil. El plazo de vigencia de esta Disposición Transitoria será de diez (10) años contados desde el año siguiente al de su publicación en el Registro Oficial.

3.1.7 Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención de Fraude Fiscal:⁵⁰

Reformas al Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Art. 9: En el artículo 28 efectúese las siguientes reformas:... 8.- **Agréguese en el numeral 6 el siguiente literal: "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;.. Art. 10.- Agréguese un artículo innumerado a continuación del artículo 28 que indique lo siguiente: Art. (...).- **Impuestos diferidos.**- Para efectos tributarios y en estricta aplicación de la técnica contable, se permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, únicamente en los siguientes casos y condiciones: ... 3. **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. 4. **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... 7... 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. Énfasis incorporado

⁵⁰ Ecuador, *Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal*, R.O. No. 407 de 31 de diciembre de 2014.

Art. 50.- Agréguese a continuación de la Disposición Transitoria Décima Segunda las siguientes disposiciones: Agréguese a continuación de la Disposición Transitoria Décima Segunda las siguientes disposiciones:... Décima Quinta.- **Para efectos de la aplicación del incentivo establecido en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, serán aplicables las siguientes reglas:** a) Se considerará como activo fijo a los bienes tangibles de propiedad del contribuyente y que sirven para producir bienes o servicios y que duren más de un ejercicio fiscal completo, adquiridos localmente o importados; b) Para las definiciones de activos nuevos y productivos se aplicarán aquellas señaladas en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, para las inversiones nuevas y productivas; c) Los activos fijos deben estar relacionados directamente con la actividad económica de un sector económico considerado prioritario para el Estado según el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; d) Los cinco años del incentivo se contarán desde el ejercicio fiscal en que se inicie el uso productivo del activo, lo cual deberá coincidir con su registro contable; e) En el caso de activos fijos adquiridos localmente, el valor del activo sobre el que se calculará el beneficio de depreciación adicional será el que conste en el respectivo comprobante de venta, y en el caso de importaciones, el valor que conste en la declaración aduanera de importación; f) El beneficio de depreciación adicional solo corresponderá al costo o gasto del activo sin incluir rubros adicionales por instalación, capacitación, puesta en marcha, intereses, combustible, y otros rubros adicionales de naturaleza independiente a la del activo fijo. Tampoco se considerarán los repuestos del activo, excepto cuando estos se contabilicen como activos fijos, cumpliendo los requisitos fijados en esta norma; g) **El beneficio es solo por depreciación y no por deterioro o pérdida;** y, h) El límite máximo del beneficio estará establecido en virtud de los límites de depreciación previstos en este reglamento, sin perjuicio de que se autorice la depreciación acelerada del activo fijo. Décima Séptima.- Lo sujetos pasivos que hayan iniciado la aplicación del beneficio de la deducción adicional por la depreciación de activos fijos prevista en el Código de la Producción, Comercio e Inversiones podrán gozar del mismo durante cinco periodos fiscales, sin perjuicio de la fecha en que la Disposición Transitoria deje de tener efectos jurídicos.

Como se puede observar, desde el año 2007 la norma tributaria ha ido evolucionando e incluyendo incentivos que permiten en ciertos casos la deducción del 100% adicional por concepto de depreciaciones dentro de la conciliación tributaria, la permisibilidad del reconocimiento de activos y pasivos diferidos en casos específicos, entre otras reformas, permiten cada día avanzar hacia un tratamiento tributario más amigable con la norma contable (NIIF) vigente en el país.

Es meritorio reconocer que si bien la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, determinó en el año 2006 la aplicación obligatoria de las NIIF en el Ecuador por parte de sus controladas, recién en el año 2014, se aprobó la aplicación de impuestos diferidos⁵¹, tales como pérdidas esperadas en contratos de construcción, depreciación del valor activado por desmantelamiento, provisiones de cuentas incobrables, entre otras.

⁵¹ Ibíd

Conforme la norma tributaria, la depreciación de los activos fijos se realiza de acuerdo de acuerdo a su naturaleza, vida útil y técnica contable, en porcentajes anuales que no superen los siguientes límites:⁵²

TIPO	% LÍMITE
Inmuebles (excepto terrenos), naves, aeronaves, barcasas y similares	5%
Instalaciones, maquinarias, equipos y muebles	10%
Vehículos, equipo de transporte y equipo caminero móvil	20%
Equipos de cómputo y software	33%

Por su parte la norma contable, señala que para determinar la vida útil de un activo se debe tomar en cuenta los siguientes factores:⁵³ la utilización prevista del activo, el desgaste físico esperado, la obsolescencia técnica o comercial, y los límites legales.

Como se observa, tanto la norma tributaria como la norma contable confluyen a la hora de determinar la vida útil y porcentajes de depreciación, que una entidad debe aplicar a sus activos fijos.

Recordemos que la depreciación es el reconocimiento de que los bienes pierden su valor por el uso en el transcurso del tiempo y permite cargar a cuenta de resultado como gasto, una cuota del precio del bien anualmente, durante la vida útil del mismo.⁵⁴

3.2 CASOS DEPRECIACIÓN, APLICACIÓN PRÁCTICA:

A continuación desarrollaremos los casos prácticos del capítulo II, aplicables desde el punto de vista tributario, así como aquellos previstos en el Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, respecto de las depreciaciones de activos fijos.

Los supuestos previstos para el desarrollo del ejercicio en el capítulo II se mantienen en el presente capítulo, con el señalamiento adicional de que los bienes adquiridos y registrados como activos fijos, se encuentran debidamente sustentados en los comprobantes de ventas y de retención, escritura de constitución (bienes aportados por los accionistas).

⁵² Ecuador, *Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, Art. 28, numeral 6

⁵³ NIC 16, párrafo 56

⁵⁴ <https://recuperaciondelcobre.wordpress.com/2011/01/07/capitulo-17-2-depreciacion-amortizacion-y-depreciacion-acelerada/>

3.2.1 Adquisición de bienes usados

Base legal: Art. 28, num. 6, lit. d) R-LRTI

En el caso de adquisición de bienes usados, la vida útil calculada no puede ser inferior a la contemplada para bienes nuevos, es decir no puede ser inferior a: 3 años en equipos de computación, 5 años en vehículos, equipo de transporte y equipo caminero móvil, y 10 años en instalaciones, maquinarias, equipos y muebles.

La vida útil se determina de la siguiente manera:



En nuestro caso práctico, tenemos que la empresa “El Bosque S.A.”, adquirió maquinaria usada en el año 2008 por USD 236.500, misma que fue adquirida por su anterior propietario en el año 2002. Con esta consideración, la empresa “El Bosque S.A.”, estimó:

- Al momento de la adquisición esto es en el año 2008: Una vida útil razonable de 7 años, la cual sumada a los 6 años transcurridos con el anterior propietario, da un total de 13 años de vida útil para esta maquinaria. Vida útil que es aceptada tributariamente en razón de que no es inferior a la contemplada para maquinaria nueva (10 años)
- En la implementación de las NIIF, esto es en el año 2010: Con base a un informe técnico, estimó una vida útil de 12 años (2 años transcurridos desde la adquisición en el 2008 y 10 años a partir del 2010), la cual sumada a los años 6 años transcurridos con el anterior dueño, totalizan 18 años, consiguientemente el nuevo valor de depreciación sería igualmente deducible de acuerdo a la norma tributaria.

Recordemos que a partir de la implementación de las NIIF, sobre esta maquinaria se reconocieron pérdidas por deterioro en los años 2009 al 2012 y en los años 2013 y 2014, se reversó parte de las pérdidas por deterioro (ver acápite 2.3.1 Modelo del Costo, capítulo II).

Respecto del reconocimiento de las pérdidas por deterioro, a partir de la expedición de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, publicada en el suplemento del R.O. No. 405 de 29 de diciembre de 2014, en su artículo 10, permite para efectos tributarios y en estricta aplicación de la técnica contable, el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos entre otros, a los determinados por el deterioro de la propiedad, planta y equipo que se utilice en el proceso productivo, el cual es considerado como no deducible en el período que se registre, y el impuesto diferido que se reconoce por dicho concepto, puede ser utilizado en el momento que se transfiera el activo o a la finalización de su vida útil.

A continuación se presenta la evolución de la depreciación anual de esta maquinaria, considerando el reconocimiento de las pérdidas por deterioro así como la reversión de las mismas:

CUADRO No. 13:

	2010		2.011	2.012	2013	2014
	NEC	NIF	NIF	NIF	NIF	NIF
Costo	236.500	236.500	236.500	236.500	236.500	236.500
Dep.Acum	101.357	84.171	100.616	116.866	133.009	149.342
Det. Acum		4.329	5.884	6.634	5.491	4.158
Impor. Depreciable	135.143	148.000	130.000	113.000	98.000	83.000
Dep Anual	33.786	16.444	16.250	16.143	16.333	16.600

CUADRO No. 14:

ACTIVO	RECONOMIENTO DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO				REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO	
	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Maquinaria usada	2.929	1.400	1.556	750	1.143	1.333

El reconocimiento de las pérdidas por deterioro en los años 2009 y 2010 en su momento fueron extracontables y se pueden observar en la conciliación de patrimonio (ver capítulo IV), mientras que los registros contables a partir del año 2011, se detallan a continuación:

DETALLE	2.011		2.012	
	DEBE	HABER	DEBE	HABER
Gasto Dep. Maquinaria usada	16.444		16.250	
Pérdida por Det. del valor de Maq. usada	1.556		750	
Dep. Acum. Maquinaria usada		16.444		16.250
Det. Acum Maquinaria usada		1.556		750
V/ Registro de la depreciación y deterioro anual de maquinaria				

DETALLE	2013		2.014	
	DEBE	HABER	DEBE	HABER
Gasto Dep. Maquinaria usada	16.143		16.333	
Det. Acum Maquinaria usada	1.143		1.333	
Dep. Acum. Maquinaria		16.143		16.333
Otros ingresos por reversión de deterioro		1.143		1.333
V/ Registro de la depreciación anual y reversión del deterioro de maquinaria				

Estos registros contables se repetirán, conforme se reconozcan pérdidas por deterioro o se reversen las mismas, según sea el caso, hasta el término de la vida útil de la maquinaria o cuando se transfiera la misma, y en el que la empresa podrá utilizar los impuestos diferidos registrados por el reconocimiento de las pérdidas por deterioro.

En lo que respecta a la reversión de las pérdidas por deterioro (ver capítulo II, página 41), las cuales generan ingresos no gravados y que tributariamente no está definido como tal, es un tema que debe ser analizado por la autoridad tributaria, con la finalidad de que se pueda registrar correctamente dichos ingresos sin el riesgo de glosas fiscales y de unificar criterios que permitan conciliar de mejor manera los ajustes determinados tanto financiera como tributariamente.

3.2.2 Activos revaluados

Base legal: Art. 10, num. 7, Art. 41, num. 7, lit. b) LRTI; Art. 28, num. 6, literal f) R-LRTI; Resolución No. SC.ICI.CPAIFRS.G.11.007 de 9 de septiembre de 2011; NIC 16 párrafo 31

Tributariamente la depreciación de activos revaluados no son deducibles a efectos del Impuesto a la Renta, si se asigna un nuevo valor a activos completamente depreciados, y en caso de venta de esos activos, se considera como ingreso gravable la diferencia entre el precio de venta y el valor residual sin considerar el revalúo.

Cabe indicar que entre los años 2012 y 2014, existió un vacío legal en el sentido de si las depreciaciones de los activos revaluados se consideraban deducibles o no, ya que la norma expresa que determinaba la no deducibilidad, fue suprimida en el año 2012 con la Reforma al Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas y el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno⁵⁵, y agregada nuevamente en el año 2014 con el Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la

Producción y Prevención de Fraude Fiscal, por lo que las depreciaciones de activos revaluados en esos períodos, al no haber norma expresa que prohibía su deducibilidad, se entendería que si fueron deducibles a efectos del Impuesto a la Renta.

La no deducibilidad de la depreciación de activos revaluados, viene de la mano con la disposición tributaria relacionada con el cálculo del anticipo del Impuesto a la Renta, que en su artículo 41, numeral 2, literal b) de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece que para efectos del cálculo del anticipo del Impuesto a la Renta, no se debe considerar el valor del revalúo efectuado, tanto para el rubro de activos como para el patrimonio.

Como se señaló en el capítulo II, la Resolución No. SC.ICI.CPAIFRS.G.11.007 de 9 de septiembre de 2011, emitida por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, señala que para determinar el valor razonable de la propiedad planta y equipo, en los casos que se requiera, la junta general designará un perito calificado, cuyo informe debe ser conocido y aprobado por el órgano que lo designó, y su razonabilidad debe ser objeto de opinión por parte de los auditores externos, en los casos en que la compañía esté obligada a someter sus estados financieros auditoría externa, de acuerdo a la resolución expedida para tal efecto,⁵⁶ por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros.

En nuestro ejemplo, el edificio y terreno aportados en la constitución de la compañía, fueron objeto de revaluación en la implementación de las NIIF.

Los datos se muestran a continuación:

CUENTA	COSTO	REVALUACIÓN
Edificio	500.000	700.000
Terreno	100.000	150.000
% Depreciación Edificio	5%	2%
Fecha adquisición / revaluación	01/01/2007	31/12/2009
Vida útil (años)	20	50
Dep. según SRI	25.000	
Dep. según NIIF (GD)		8.500
Dep. según NIIF (GND)(*)		5.500

(*)Se presenta por separado el gasto no deducible unicamente para fines didácticos el mismo que se refleja en la conciliación tributaria en el capítulo IV

⁵⁵ Ecuador, Presidencia de la República, *Reforma al Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas y el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, Decreto Ejecutivo No. 1180 de 30 de mayo de 2012, R.O. No. 727 de 19 de junio de 2012

⁵⁶ De acuerdo a la Resolución No. 02.Q.ICI.012 de 11 de julio de 2002, publicada en el R.O. No. 621 de 18 de julio de 2002, deben someter los estados financieros a auditoría externa, las compañías de economía mixta y sucursales de compañías extranjeras cuyos activos superen los US\$ 100.000, y las compañías anónimas, en comandita por acciones y de responsabilidad limitada, cuyos activos excedan el US\$ 1.000.000

Conforme señala la norma tributaria, cuando los contribuyentes han procedido a la revaluación de activos, la depreciación es considerada como gasto no deducible, por lo que, del valor determinado como depreciación anual por USD 14.000,00 (luego de la revaluación, el valor de USD 5.500,00 corresponde a gastos no deducibles (ver acápite 2.3.2.1 Reexpresión de la depreciación acumulada), que deben reflejarse como tal en la conciliación tributaria, ya que corresponde a la parte del revalúo realizado a dicho activo.

Recordemos que financieramente la revaluación del edificio generó pasivos por impuestos diferidos los cuales constan analizados en el capítulo II, y los valores correspondientes a la depreciación pueden variar durante la vida útil restante del activo, dependiendo de revaluaciones posteriores o algún otro cambio que sufra el activo.

3.2.3 Adquisición de repuestos:

Base legal: Art. 28, num. 6, lit. b) del R-LRTI.

Los repuestos destinados exclusivamente al mantenimiento de un activo fijo podrán, a criterio del contribuyente, cargar directamente al gasto el valor de cada repuesto utilizado o depreciar todos los repuestos adquiridos, al margen de su utilización efectiva, en función a la vida útil restante del activo para el cual están destinados, pero nunca en menos de 5 años.⁵⁷

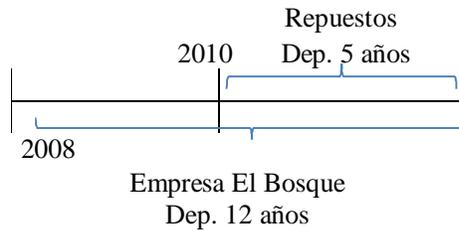
Al respecto la NIC 16, párrafo 8, también se refiere a las piezas de repuestos las cuales se deben reconocer de acuerdo con dicha norma contable cuando cumplan la definición de propiedad, planta y equipo, caso contrario se deben registrar como inventarios.

Los casos en los que una compañía registra un repuesto como activo o como un gasto, deben estar claramente identificado en la política contable.⁵⁸

En el ejemplo que analizamos en el capítulo II (ver acápite 2.3.1 Modelo del Costo), la compañía “El Bosque S.A.” adquirió en el año 2010, repuestos por un valor de USD 40.000 destinados única y exclusivamente para la maquinaria (usada) adquirida en el año 2008.

⁵⁷ R-LRTI, artículo 28, numeral 6, literal b)

⁵⁸ NIC 8, párrafo 5, las políticas contables son los principios, bases, acuerdos reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.



La vida útil restante de la maquinaria para la cual se destinaron los repuestos, es de 10 años a partir del año 2010, mientras que la depreciación establecida para dichos repuestos es de 5 años, por lo que, en aplicación de la norma tributaria, que establece que deben ser depreciados en función de la vida útil restante del activo, esta depreciación es considerada como no deducible a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta en razón de que los repuestos no se depreciaron en función de la vida útil restante de la maquinaria para la cual están destinados.

El asiento contable que se debe realizar anualmente durante los años 2010 al 2014, por concepto de la depreciación de repuestos, es el siguiente:

DETALLE	DEBE	HABER
Gasto Dep. Repuestos (GND) (*)	8.000	
Dep. Acum Repuestos		8.000
V/ Registro de la depreciación anual		

(*)Se presenta por separado el gasto no deducible unicamente para fines didácticos el mismo que se refleja en la conciliación tributaria en el capítulo IV

La depreciación de los repuestos en el presente ejercicio, al no haber sufrido pérdidas por deterioro, es la misma tanto financiera como tributaria, con la única diferencia que debe reflejarse en la conciliación tributaria como gasto no deducible, por la razón antes indicada.

Si la empresa “El Bosque S.A.” decidiera vender estos repuestos, debería registrar la venta como ingreso gravable y como costo el valor que falte por depreciar.

3.2.4 Depreciación acelerada:

Base legal: Art. 28, num. 6, lit. c) del R-LRTI

La depreciación acelerada es el método según el cual el costo del activo se cancela más rápidamente que de acuerdo con el método de línea recta.⁵⁹

La norma tributaria establece que el Servicio de Rentas Internas podrá únicamente para el caso de bienes nuevos con una vida útil de al menos 5 años, autorizar mediante resolución, la deducción de porcentajes de depreciaciones mayores a los previamente

indicados, sin que éstas excedan el doble de los fijados por el Servicio de Rentas Internas, por concepto de obsolescencia, utilización intensiva, deterioro acelerado u otras razones debidamente justificadas.

La **obsolescencia** puede surgir a partir no de su mal funcionamiento sino porque su utilidad se ha vuelto insuficiente o superada por otro objeto que de alguna manera lo reemplaza,⁶⁰ en este sentido se pueden considerar factores como:

- ✓ Las especificaciones de fábrica, las cuales determinan la duración de los activos
- ✓ El deterioro que sufren por el uso que se les da
- ✓ Los avances tecnológicos que hace que su uso sea prescindible
- ✓ Factores naturales, tales como el clima, el agua, etc.
- ✓ Cambios en la demanda de bienes y servicios a cuya producción o servicio está enfocado el activo.⁶¹

El **deterioro acelerado** está determinado por factores como números de turnos en los que se utiliza el activo, reparaciones, mantenimientos y el grado de cuidado y conservación mientras esté siendo utilizado.

El deterioro acelerado determinado por la norma tributaria conceptualmente es diferente del que tratamos en el capítulo II, por la NIC 36, ya que el primero está enfocado principalmente a una utilización intensiva, un desgaste acelerado, etc., mientras que el segundo está enfocado a la determinación de si el valor en libros es mayor que el importe recuperable de ese activo.

Los porcentajes máximo previstos para la depreciación acelerada son los siguientes:

TIPO	% MAXIMO DEPRECIACIÓN	% MÁXIMO DEP. ACELERADA
Inmuebles (excepto terrenos), naves, aeronaves, barcasas y similares	5%	10%
Instalaciones, maquinarias, equipos y muebles	10%	20%
Vehículos, equipo de transporte y equipo caminero móvil	20%	40%
Equipos de cómputo y software	33%	66%

No procede la depreciación acelerada en los siguientes casos:

⁵⁹ <http://losimpuestos.com.mx/que-es-la-depreciacion-acelerada/>

⁶⁰ <http://www.definicionabc.com/general/obsolescencia.php>

⁶¹ <https://recuperaciondelcobre.wordpress.com/2011/01/07/capitulo-17-2-depreciacion-amortizacion-y-depreciacion-acelerada/>

- Bienes usados adquiridos por el contribuyente.
- Bienes que hayan ingresado al país bajo regímenes suspensivos de tributos

Conforme se indicó en el capítulo II, en el caso de venta de vehículo (ver acápite 2.3.3 Venta de activo), la empresa “El Bosque S.A.”, adquirió 4 vehículos en el año 2009 para utilizarlos en el reparto de productos, los cuales con base a la técnica contable se estimó una vida útil de 5 años (20%), sin embargo en el año 2010, en la implementación de las NIIF y con base a un informe técnico sobre el desgaste físico de dichos vehículos, realizó un cambio de estimación en la vida útil y se estableció para 4 años.

En nuestro caso práctico, la empresa “El Bosque S.A.” no cuenta con la autorización del SRI para proceder con la depreciación acelerada de estos vehículos, por lo que la misma se considera como gasto no deducible⁶².

Contablemente se registró la depreciación de los vehículos analizados, de la siguiente manera en los años 2011 y 2012:

DETALLE	DEBE	HABER
Gto. Dep. Vehículo (GD)	24.000	
Gto. Dep. Vehículo (GND)	8.000	
Dep. Acum. Vehículos		32.000
V/Para registrar la depreciación de los vehículos de reparto del año 2011		

(*)Se presenta por separado el gasto no deducible únicamente para fines didácticos el mismo que se refleja en la conciliación tributaria en el capítulo IV

Recordemos que en los años 2009 y 2010, la empresa “El Bosque S.A.” llevaba su contabilidad bajo NEC, y en función de la técnica contable depreció dichos vehículos al 20% anual (USD 24.000).

El año 2013, se vendieron los vehículos que se encontraban totalmente depreciados, generando una utilidad en venta de activos,⁶³ que para efectos tributarios es considera como ingreso exento. Los registros contables constan en el acápite 2.3.4 del capítulo II.

Si bien financieramente la depreciación acelerada se puede justificar con base a la técnica contable, desgaste físico esperado, obsolescencia técnica o comercial, límites legales o restricciones sobre el uso de los activos tales como fechas de caducidad de contratos de arrendamiento, entre otros, sin distinguir si corresponde a bienes nuevos o usados, tributariamente para que se acepte la deducibilidad, ésta debe ser aprobada por el

⁶² R-LRTI, artículo 35, numeral 2. Son no deducibles: Las depreciaciones, amortizaciones, provisiones y reservas de cualquier naturaleza que excedan de los límites permitidos por la Ley de Régimen Tributario Interno, este reglamento o de los autorizados por el Servicio de Rentas Internas.

⁶³ LRTI artículo 8, numeral 3. Se consideran ingresos de fuente ecuatoriana “3. Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país.”

SRI y solo puede corresponder a bienes nuevos con una vida útil de al menos cinco años, por lo que en el presente caso, al no cumplirse los requisitos previstos en la norma tributaria, la depreciación acelerada del vehículo se considera como gasto no deducible, el cual debe reflejarse en la conciliación tributaria. Adicionalmente que, al no tener ninguna implicación de impuestos diferidos, la contabilización es la misma tanto financiera como tributariamente.

3.2.5 Depreciación de vehículos que superan los USD 35.000:

Base legal: Art. 10, num. 18 LRTI; Art. 28, num. 6, lit. a) del R-LRTI; Art. 1 de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado; Resolución NAC-DGERCGC11-00320 de 19 de agosto de 2011.

A partir de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos, publicada en el R.O. No. 583 de 24 de noviembre de 2011, no se acepta la deducibilidad con relación a la adquisición, uso o propiedad de los vehículos que superen el valor USD 35.000 de acuerdo a la base de datos del SRI para el cálculo del Impuesto anual a la Propiedad de Vehículos Motorizados.⁶⁴

No aplican este límite a la deducibilidad, los vehículos blindados y aquellos que tengan derecho a la exoneración o rebaja del pago del Impuesto anual a la Propiedad de Vehículos Motorizados previstos en los artículos 6 y 7 de la Ley de Reforma Tributaria publicada en el R.O. No. 325 de 14 de mayo de 2001, tales como:

- a) Los de propiedad de entidades y organismos del sector público, según la definición el artículo 118 de la Constitución Política de la República⁶⁵, los de empresas públicas⁶⁶:
- b) Los que se encuentren temporalmente por razones de turismo o tránsito aduanero, siempre que la permanencia no sea mayor a los 3 meses.

⁶⁴ Ecuador, *Ley de Reforma Tributaria publicada*, R.O. No. 325 de 14 de mayo de 2001

⁶⁵ Son instituciones del estado: 1. Los organismos y dependencias de las Funciones Legislativa, Ejecutiva y Judicial. 2. Los organismos electorales. 3. Los organismos de control y regulación. 4. Las entidades que integran el régimen seccional autónomo. 5. Los organismos y entidades creados por la Constitución o la ley para el ejercicio de la potestad estatal, para la prestación de servicios públicos o para desarrollar actividades económicas asumidas por el Estado. 6. Las personas jurídicas creadas por acto legislativo seccional para la prestación de servicios públicos.

⁶⁶ Ecuador, *Ley Orgánica de empresas públicas*, R.O. suplemento No. 48 de 16 de octubre de 2009, Art. 4: Las empresas públicas son entidades que pertenecen al Estado en los términos que establece la Constitución de la República, personas jurídicas de derecho público, con patrimonio propio, dotadas de autonomía presupuestaria, financiera, económica, administrativa y de gestión. R.O. – S No. 48, de 16 de octubre del 2009

- c) Los de servicio público⁶⁷ (aquel de servicio de transporte de pasajeros o carga, por el que se recibe como contraprestación un pasaje, flete y otros mecanismos similares) de propiedad de choferes profesionales, a razón de un vehículo por cada titular.
- d) Los de propiedad de la Cruz Roja Ecuatoriana, SOLCA y la Junta de Beneficencia de Guayaquil.
- e) Aplican una rebaja del 80% del impuesto causado⁶⁸, para los vehículos que presten servicio público, no contemplados en el literal c), y aquellos de una tonelada o más, que se utilicen exclusivamente en actividades productivas o de comercio tales como: transporte colectivo de trabajadores, materias primas, productos industrializados, alimentos, combustibles y agua, para lo cual deberá estar al día en el cumplimiento de las declaraciones de Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a los Consumos Especiales, según corresponda.

Tampoco aplica el límite a la deducibilidad, aquellos sujetos pasivos que tengan como única actividad económica el alquiler de vehículos motorizados, siempre que cumplan los requisitos y disposiciones del Reglamento.

Respecto de estas exoneraciones y exenciones con el Impuesto anual de la Propiedad de Vehículos Motorizados, el Servicio de Rentas Internas ha emitido varias resoluciones desde el año 2011, siendo la última la Resolución NAC-DGERCGC14-00294 de 2 de mayo de 2014.

Dentro del caso práctico, se ha considerado que los vehículos de la empresa “El Bosque S.A”, no se encuentran en ninguna de las excepciones antes indicadas, por lo que se debe determinar la parte que excede el límite de US\$ 35.000 para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, a partir del año 2012, ya que esta disposición legal se emitió en la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado en el año 2011 y el artículo 11 del Código Tributario en la parte pertinente señala:

Sin embargo las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deben realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores

⁶⁷ Ecuador, *Ley de Reforma Tributaria*, R.O. No. 325 de 14 de mayo de 2001, Art. 8

⁶⁸ Ecuador, Presidencia de la República, *Reglamento General para la aplicación del Impuesto Anual de los Vehículos Motorizados*, Decreto Ejecutivo No. 2085, R.O. No. 460 de 23 de noviembre de 2001, Art. 8

La diferencia sobre el límite de US\$ 35.000 se ha determinado de la siguiente manera:

CUADRO No. 15:

	FECHA ADQ.	COSTO	DEP. ANUAL NIF (A)	AVALUO SRI ⁶⁹ (B)	LÍMITE (C)	EXCESO D= B-C
Vehículos administración (AUDI)	01/01/2009	70.000	4.667	62.500	35.000	27.500
Vehículos administración (TOYOTA)	01/01/2010	44.000	3.667	39.286		4.286
TOTAL		114.000	8.334			31.786

De los US\$ 8.333 que la empresa venía depreciando anualmente, se determinó que el valor de US\$ 3.179 (**Anexo No. 4**) corresponde a los US\$ 31.786 que excede el límite previsto para la deducibilidad, por lo que conforme se señaló anteriormente, a partir del año 2012, la empresa “El Bosque S.A.” debió registrar en su conciliación tributaria dicho valor como gasto no deducible.

El registro contable, es como sigue:

DETALLE	DEBE	HABER
Gasto Dep. Vehículo Adm (GD)	5.155	
Gasto Dep. Vehículo Adm (GND)(*)	3.179	
Dep. Acum. Vehículos		8.333
V/ Registro de la depreciación anual de vehículos		

(*)Se presenta por separado el gasto no deducible unicamente para fines didácticos el mismo que se refleja en la conciliación tributaria en el capítulo IV

Como se puede observar, el límite a la deducibilidad de los vehículos, es un tema netamente tributario que se refleja en la conciliación tributaria, y no tiene incidencia en la aplicación de las NIC 16 y NIC 36, por lo que la contabilización tanto financiera como tributaria, son iguales, con la única diferencia de que debe reflejarse en la conciliación tributaria como gasto no deducible la depreciación que corresponde a la parte que sobrepasa el límite de US\$ 35.000 prevista para los vehículos, y que no se encuentra dentro de las excepciones previstas.

3.2.6 Activos aportados en especie:

Base legal: Art. 28, numeral 6, literal e) y Arts. 44 y 45 R-LRTI; Art. 10, 104, 162 Ley de Compañías.

Cuando el capital suscrito de una compañía sea pagado en especie⁷⁰, o en el caso de fusiones o escisiones que impliquen transferencia de bienes, éstos deberán ser valorados

según los términos establecidos por la Ley de Compañías⁷¹ o la Ley de Instituciones Financieras, siendo responsabilidad de los accionistas, socios y peritos la valoración de tales bienes transferidos, quienes además responderán por cualquier perjuicio al estado por valoraciones mayores a las del mercado de esos bienes a la fecha de transferencia.

Las aportaciones en especie deben corresponder al género de comercio de la compañía y no se pueden aportar a la constitución o al aumento de capital, bienes gravados con hipoteca abierta, a menos que se limite exclusivamente a las obligaciones ya establecidas y por pagarse, a la fecha del aporte.⁷²

En los casos de fusiones⁷³ o escisiones⁷⁴, el traspaso de activos se realizará a valor de mercado o a valor presente determinado por un perito calificado, cuyo informe deberá ser conocido y aprobado en junta general.

Para fines tributarios, las fusiones o escisiones surten efecto desde la inscripción en el Registro Mercantil, y mientras esto no suceda, las compañías que han acordado estos procesos deben continuar registrando de manera independiente sus operaciones, y en caso de incumplimiento de las disposiciones previstas para la valoración de bienes aportados en la constitución, fusión o escisión de compañías, el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece responsabilidades para los aportantes así como para los peritos, por la valoración dada a esos bienes.

En nuestro ejemplo, los bienes aportados por los accionistas en la constitución de la empresa “El Bosque S.A.”, se detallan a continuación:

	CONSTITUCIÓN	VALOR APROBADO POR JG
Terrenos	01/01/2007	100.000
Edificio	01/01/2007	500.000
Instalaciones	01/01/2007	115.000
Muebles y enseres	01/01/2007	63.000
Maquinaria	01/01/2007	168.000
TOTAL		946.000

⁶⁹ *Ibíd.* Art. 2

⁷⁰ www.superfinanciera.gov.co Aportes en especie: Son bienes corporales o incorporales, que no se encuentren fuera del comercio, y representan un valor económico y podrán hacerse por el género y cantidad de las cosas que hayan de llevarse al fondo social, pero siempre estimadas en un valor determinado.

⁷¹ Ecuador, *Ley de Compañías*, Arts. 104 y 162. En los casos en que la aportación fuere en especie, en la escritura se hará constar el bien en que consista tal aportación, su valor y la transferencia de dominio que del mismo se haga a la compañía, así como las acciones a cambio de las especies aportadas. Los bienes aportados serán avaluados y los informes, debidamente fundamentados, se incorporarán al contrato.

⁷² *Ibíd.*, Art. 10, inciso quinto

⁷³ *Ibíd.*, Art. 337, La fusión se produce cuando dos o más compañías se unen para formar una nueva, o cuando una o más compañías son absorbidas por otra que continúa existiendo.

⁷⁴ *Ibíd.*, Art. 345, Escisión.- La junta podrá acordar la división de la compañía, en una o más sociedades

El edificio y terreno, fueron revaluados en la implementación de las NIIF, cuyo caso fue analizado anteriormente.

Respecto de las instalaciones, muebles y enseres y maquinaria, en la implementación de las NIIF se estimaron nuevas vidas útiles para dichos activos, y adicionalmente conforme se analizó en el capítulo II (ver 2.3.1 Modelo del Costo), sufrieron pérdidas por deterioro de valor en los años 2009 al 2012, mientras que en los años 2013 y 2014, se reversó parte de esas pérdidas por deterioro.

Las pérdidas por deterioro del valor de los activos hasta el año 2014 fue una figura no prevista tributariamente, pero a partir del ejercicio económico por el año 2015, con la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, se contempla el tratamiento tributario de las pérdidas por deterioro así como el reconocimiento de impuestos diferidos, en el caso de activos que sean utilizados en el proceso productivo.⁷⁵

En el siguiente cuadro, podemos observar la evolución de las depreciaciones, en las que se incluyen las pérdidas por deterioro:

CUADRO No. 16

INSTALACIONES	2010		2.011	2.012	2013	2014
	NEC	NIIF	NIIF	NIIF	NIIF	NIIF
Costo	115.000	115.000	115.000	115.000	115.000	115.000
Dep.Acum	46.000	39.700	44.771	49.733	54.650	59.741
Det. Acum		4.300	5.729	6.267	4.350	2.259
Impor. Depreciable	69.000	71.000	64.500	59.000	56.000	53.000
Dep Anual	11.500	5.071	4.962	4.917	5.091	5.300

MUEBLES Y ENSERES	2010		2.011	2.012	2013	2014
	NEC	NIIF	NIIF	NIIF	NIIF	NIIF
Costo	95.000	95.000	95.000	95.000	95.000	95.000
Dep.Acum	31.600	26.767	31.338	35.800	40.216	44.762
Det. Acum		4.233	5.662	6.200	4.784	2.238
Impor. Depreciable	63.400	64.000	58.000	53.000	50.000	48.000
Dep Anual	9.500	4.571	4.462	4.417	4.545	4.800

MAQUINARIA	2010		2.011	2.012	2013	2014
	NEC	NIIF	NIIF	NIIF	NIIF	NIIF
Costo	325.000	325.000	325.000	325.000	325.000	325.000
Dep.Acum	91.700	73.867	88.455	102.955	117.422	131.993
Det. Acum		3.133	4.545	5.045	3.578	2.007
Impor. Depreciable	233.300	248.000	232.000	217.000	204.000	191.000
Dep Anual	32.500	14.588	14.500	14.467	14.571	14.692

⁷⁵ Ecuador, *Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, Art. Innumerado numeral 4, que le sigue al Art. 28

Con base a los cuadros anteriores, los registros contables se muestran a continuación:

DETALLE	2011		2012	
	DEBE	HABER	DEBE	HABER
Gasto Dep. Instalaciones (GD)	5.071		4.962	
Gasto Dep. Muebles y enseres (GD)	4.571		4.462	
Gasto Dep. Maquinaria nueva (GD)	14.588		14.500	
Pérdida por Det. del valor de Instalaciones (GND)	1.429		538	
Pérdida por Det. del valor de M y E (GND)	1.429		538	
Pérdida por Det. del valor de Maq. nueva (GND)	1.412		500	
Dep. Acum. Instalaciones		5.071		4.962
Dep. Acum. Muebles y Enseres		4.571		4.462
Dep. Acum. Maquinaria (nueva)		14.588		14.500
Det. Acum. Instalaciones		1.429		538
Det. Acum. Muebles y Enseres		1.429		538
Det. Acum. Maquinaria		1.412		500
V/ Registro de la depreciación y deterioro 2011 y 2012				

DETALLE	2013		2014	
	DEBE	HABER	DEBE	HABER
Gasto Dep. Instalaciones (GD)	4.917		5.091	
Gasto Dep. Muebles y enseres (GD)	4.417		4.545	
Gasto Dep. Maquinaria nueva (GD)	14.467		14.571	
Det. Acum. Instalaciones	1.917		2.091	
Det. Acum. Muebles y Enseres	1.417		2.545	
Det. Acum. Maquinaria	1.467		1.571	
Dep. Acum. Instalaciones		4.917		5.091
Dep. Acum. Muebles y Enseres		4.417		4.545
Dep. Acum. Maquinaria (nueva)		14.467		14.571
Otros Ing. por reversión de Det. Instalaciones		1.917		2.091
Otros Ing. por reversión de Det. M y Enseres		1.417		2.545
Otros Ing. por reversión de Det. Maq. nueva		1.467		1.571
V/ Registro de la depreciación y reversión del deterioro 2013 y 2014				

Como se señaló en el capítulo II, financieramente la reversión de las pérdidas por deterioro del valor de los activos, deben registrarse en el resultado del ejercicio, como otros ingresos, sin embargo, su tratamiento tributario no está determinado en la norma tributaria, por lo que el SRI debería emitir un pronunciamiento, con la finalidad de que las empresas puedan registrar correctamente la reversión de las pérdidas por deterioro del valor de los activos, y se unifique criterios que permitan conciliar de mejor manera los ajustes determinados tanto financiera como tributariamente.

Respecto de los gastos no deducibles en un ejercicio económico, la circular No. NAC-DGECCGC-12-00009 de 24 de mayo de 2012, señala:

2. 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.

3. 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... Énfasis incorporado

Esta resolución quedaría derogada con la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, en la que se permite el reconocimiento de activo y pasivos diferidos únicamente en casos tales como: desmantelamiento, deterioro de propiedades, planta y equipo, entre otros, los cuales aplicarían a partir de la declaración del Impuesto a la Renta del año 2015.

3.2.7 Activos destinados para la implementación de mecanismos de producción más limpia.

Base legal: Art. 10, num. 7 LRTI; Art. 46, num. 13 R-LRTI; disposiciones transitorias décima sexta y séptima del R-LRTI; Acuerdo Ministerial No. 027 de 20 de marzo de 2012, emitido por el Ministerio del Ambiente.

A partir de la vigencia del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, expedido el 29 de diciembre de 2010, se estableció como un incentivo a la producción, previa autorización de la autoridad competente, la deducción del 100% adicional de la depreciación y amortización que correspondan a maquinaria, equipos y tecnología destinados a:

- ✓ Implementación de mecanismos de producción más limpia,
- ✓ Generación de energía renovable,
- ✓ Reducción del impacto ambiental y emisión de gases de efecto invernadero.

Para beneficiarse de esta deducción adicional, la adquisición de maquinaria y equipos no debe ser necesaria para cumplir requisitos tales como: reducción del impacto de una obra o como requisito para la licencia ambiental, ficha o permiso correspondiente conforme lo dispuesto por la autoridad ambiental. Tal deducción adicional no puede exceder el 5% de los ingresos totales.

Para efectos de esta deducción adicional se considera “Producción limpia” aquella producción y uso de bienes y servicios que responden a las necesidades básicas y conducen a una calidad de vida mejor, a la vez que se minimiza el uso de recursos naturales,

materiales tóxicos, emisiones y residuos contaminantes durante el ciclo de vida sin poner en riesgo las necesidades de las generaciones futuras⁷⁶

También se la puede conceptualizar como:

- La aplicación continua de una estrategia ambiental preventiva integrada a procesos, productos y servicios para incrementar sobre estos la eficiencia y reducir el riesgo para el ser humano y el medio ambiente. La Producción más Limpia puede ser aplicada a procesos usados en cualquier tipo de industria, a los mismos productos y a distintos servicios.⁷⁷
- La producción y uso de bienes y servicios que responden a las necesidades básicas y conducen a una calidad de vida mejor, a la vez que se minimiza el uso de recursos naturales, materiales tóxicos, emisiones y residuos contaminantes durante el ciclo de vida sin poner en riesgo las necesidades de las generaciones futuras.⁷⁸

La maquinaria, equipos y tecnología a las que hace referencia Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones que postulen para la autorización ambiental, deben haber sido adquiridas a partir de la vigencia del referido cuerpo legal (2011), y su valoración deberá ser conforme los criterios técnicos establecidos por el Ministerio del Ambiente a través del Acuerdo Ministerial No. 27 de 20 de marzo de 2012. (**Anexo No. 5**)

A manera de ejemplificar el tratamiento tributario de este beneficio, asumiremos que la compañía “El Bosque S.A.”, adquirió para su proceso productivo una maquinaria en el año 2011 por USD 120.000 que le permite la utilización más eficiente de la materia prima con menos generación de residuos y desechos lo que deviene en un menor impacto ambiental, y que cuenta con la autorización por parte del Ministerio del Ambiente.

Sobre esta maquinaria, se estimó una vida útil de 18 años con una depreciación anual de USD de 6.667, que equivale al 5,56%. Recordemos que este gasto adicional no debe superar el 5% de los ingresos totales, conforme lo señala la Ley de Régimen Tributario Interno, y que en nuestro ejemplo ascienden a US\$ 7.950.323, por lo que se cumple con tal requisito.

Con estos datos la “Empresa el Bosque S.A.” realizó los siguientes registros contables:

⁷⁶ Ecuador, *Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, Art. 46, numeral 13

⁷⁷ http://www.marn.gob.sv/index.php?option=com_content&view=article&id=176&Itemid=198

⁷⁸ Acuerdo ministerial No. 027 de 20 de marzo de 2012

DETALLE	DEBE	HABER
Maquinaria Efectivo V/ Para registrar la adquisición de la maquinaria	120.000	120.000

DETALLE	DEBE	HABER
Gasto Dep. Maquinaria Dep. Acum. Maquinaria V/ Para registrar la depreciación anual del 2011	6.667	6.667

La deducción adicional no corresponde a un registro contable, su tratamiento es únicamente a nivel de conciliación tributaria, por lo que en el reconocimiento inicial, no existirían diferencias en la contabilización tanto de la parte financiera como tributaria, no así en el reconocimiento posterior, ya que dicha maquinaria podría estar sujeta a pérdidas por deterioro (NIC 36), obsolescencia, utilización intensiva, etc., que diferencian el tratamiento financiero del tributario, conforme lo hemos analizado en otros casos.

3.2.8 Activos considerados como inversiones nuevas y productivas:

Base legal: Art. 9.1, 41 num. 2, lit. m) LRTI; Art. 21, Disposición transitoria décima quinta R-LRTI

A partir de la vigencia de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y prevención del fraude fiscal, publicada el 29 de diciembre de 2014, se establece que las compañías constituidas antes de la vigencia del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, esto es antes del 29 de diciembre de 2010, así como aquellas constituidas a partir del 30 de diciembre de 2010 dentro de las jurisdicciones urbanas de Quito y Guayaquil que realicen la adquisición de activos fijos nuevos y productivos, tendrán derecho a la deducción del 100% adicional de la depreciación anual que generen dichas inversiones durante 5 años, contados desde que se produzca el inicio de su uso productivo.

Pero que se considera como inversiones nuevas y productivas?⁷⁹

Inversiones nuevas: Entiéndase por inversión productiva, independientemente de los tipos de propiedad, al flujo de recursos destinados a producir bienes y servicios, a ampliar la capacidad productiva y a generar fuentes de trabajo en la economía nacional;

Inversiones productivas: Para la aplicación de los incentivos previstos para las inversiones nuevas, entiéndase como tal al flujo de recursos destinado a incrementar el acervo de capital de la economía, mediante una inversión efectiva en activos productivos que permita ampliar la capacidad productiva futura, generar un mayor nivel de producción de bienes y servicios, o generar nuevas fuentes de trabajo, en los términos que se prevén en el

⁷⁹ Ecuador, *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*, Art. 13, literales a) y b)

reglamento. El mero cambio de propiedad de activos productivos que ya se encuentran en funcionamiento así como los créditos para adquirir estos activos, no implica inversión nueva para efectos de este Código.

Al respecto la NIC 16, no establece un concepto de activos productivos, sin embargo señala que la propiedad, planta y equipo son activos tangibles que posee una entidad para su uso en la producción.

Activos productivos son bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian y amortizan fiscalmente⁸⁰.

Las sociedades que se constituyan a partir de la vigencia del Código de la Producción así como también las sociedades nuevas que se constituyeren por sociedades existentes, con el objeto de realizar inversiones nuevas y productivas, tendrán derecho a la exoneración del pago del Impuesto a la Renta durante cinco años, contados desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión.⁸¹ Las inversiones referidas para esta exoneración deben realizarse fuera de las jurisdicciones de urbanas de Quito y Guayaquil.

Las sociedades constituidas antes de la vigencia del Código de la Producción que realicen la adquisición de activos fijo nuevos y productivos, tendrán derecho a la deducción adicional del 100% adicional de la depreciación anual que generen dichas inversiones durante cinco años contados desde que se produzca el inicio de su uso productivo.⁸² Esta disposición también aplica para las sociedades constituidas a partir del 30 de diciembre de 2010 dentro de las jurisdicciones urbanas de Quito y Guayaquil, y tiene una vigencia de diez años a partir del 2015.

Para aplicar los beneficios de exoneración como de deducibilidad:

- La inversión deberá efectuarse en uno de los sectores económicos prioritarios para el estado (producción de alimentos frescos, congelados e industrializados, metalmecánica, petroquímica, farmacéutica, turismo, energías renovables, servicios logísticos de comercio exterior, biotecnología y software aplicados,

⁸⁰ <http://www.gerencie.com/activo-fijo-real-productivo.html>

⁸¹ Ecuador, *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*, RO suplemento No. 351 de 29 de diciembre de 2010, segundo suplemento del R.O. No. 351 de 29 de diciembre de 2010, disposición reformativa segunda, numeral 2.2

⁸² Ecuador, *Ley Orgánica de Incentivos a la producción y prevención del fraude fiscal*, R.O. suplemento, No. 405 de 29 de diciembre de 2014, disposición transitoria segunda

sectores de sustitución estratégica de importaciones y fomento de exportaciones determinados por el Presidente de la República).

- El mero cambio de propiedad de los activos, no implica inversión nueva.
- No es aplicable el beneficio, si la adquisición de tales activos han sido adquiridos para tener otros beneficios tributarios.

La disposición transitoria décima quinta del Reglamento

Para la aplicación del beneficio de la deducibilidad adicional, se debe considerar entre otros aspectos los siguientes⁸³:

- ✓ El beneficio corresponde solo al costo del activo sin incluir rubros adicionales, ni tampoco repuestos a menos que se activen, y el beneficio es solo por la depreciación sin considerar pérdidas por deterioro.
- ✓ El valor del activo sobre el que se aplicará el beneficio, corresponderá al del respectivo comprobante de venta o el que conste en la declaración aduanera de importación.
- ✓ El beneficio solo corresponde al costo del activo sin incluir rubros adicionales de naturaleza independiente del activo. Tampoco se consideran repuestos, excepto aquellos que se consideren activos fijos.
- ✓ El beneficio es solo por depreciación y no por deterioro.

Para efectos prácticos y comparativos, se determinó realizar el análisis de los impacto tributarios de la aplicación de la NIC 16 y 36, con base a los balances correspondientes a los años 2009 y 2010 de la empresa “El Bosque S.A.” hasta el año 2014 incluyendo las respectivas reformas tributarias. En el presente caso esta deducción adicional, podrá ser considerada a partir del ejercicio económico 2015 y cuya declaración será presentada hasta el mes de abril del año siguiente a las entidades de control.

3.2.9 Bienes ingresados bajo el régimen de internación temporal

Base Legal: Art. 28, num. 6, lit. g) y Art. 142 R-LRTI; Disposición transitoria quinta del R-LRTI; Título II, Cap. VII del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; Cap. VIII del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

⁸³ R-LRTI, disposición transitoria quinta.

El Reglamento para la Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, establece para el caso de los bienes ingresados al país bajo el régimen de internación temporal,⁸⁴ que sean de propiedad y formen parte de los activos fijos del contribuyente, y que no sean arrendados desde el exterior, la deducibilidad de la depreciación siempre que hayan efectuado el pago del impuesto al valor agregado. Para el caso de bienes usados, la estimación de la vida útil para su correspondiente depreciación, es similar a la prevista para la adquisición de bienes usados (ver acápite 3.2.1 adquisición de bienes usados)

El Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, en su capítulo VII establece los siguientes regímenes aduaneros de importación, cuyo tratamiento individual se puede observar en el Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicado en el RO-S No. 452 de 19 de mayo de 2011:

- Importación para el consumo
- Admisión temporal para reexportación en el mismo estado
- Régimen de admisión temporal para perfeccionamiento de activo
- Reposición de mercaderías con franquicia arancelaria
- Transformación para el control aduanero
- Depósitos aduaneros
- Reimportación en el mismo estado

A continuación revisaremos la admisión temporal para reexportación en el mismo estado, con la aplicación de un caso práctico.

En este tipo de régimen aduanero, el IVA mensual se paga con base a la depreciación de dicho bien, y podrá considerarse como crédito tributario, en los casos que aplique.

La mercadería que se puede introducir con suspensión total o parcial de los derechos e impuestos, debe estar destinada a un fin determinado, no pueden ser comercializadas y deben cumplir los siguientes requisitos:

- Ser individualizadas y susceptibles de identificación. No será necesario para el caso de envases, embalajes y otros materiales de empaque que no sufran transformación.

⁸⁴ http://www.eco-finanzas.com/diccionario/I/INTERNACION_TEMPORAL.htm La internación temporal es un régimen denominado suspensivo de derechos, puesto que ellos no se aplican durante el tiempo en que éste

- Ser utilizadas para el fin autorizado y en el plazo determinado.
- Adjuntar la solicitud de autorización al régimen y la documentación que justifique el fin que se le va a dar.

Pueden ingresar bajo este régimen entre otros, los bienes de capital que ingresen al país con un contrato de arrendamiento mercantil o leasing, siempre que su admisión no se encuentre expresamente restringida.

El plazo de permanencia corresponderá al establecido en el contrato, permiso, concesión o autorización. Cuando el plazo sea mayor a 5 años, el beneficiario del régimen estará obligado actualizar cada cinco años la declaración inicial. Las demás mercancías que ingresen bajo este régimen podrán estar en unos casos durante 90 días posteriores al vencimiento, y en otros casos hasta por un año el cual no podrá ser sujeto de prórroga.

Bajo este régimen podrán acogerse las partes y piezas que ingresen en reposición de aquellas que formen parte del bien admitido, siempre que no sean fungibles y que sirvan para reemplazar aquellas que se hubieren dañado.

La depreciación de las mercancías que ingresen bajo este régimen y que permanezcan por más de un año, deberán pagar anualmente los tributos al comercio exterior sobre el porcentaje de depreciación del bien, conforme lo dispuesto en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. En el caso de la reposición de partes y piezas, esto no afectará el pago, el cual se mantendrá únicamente sobre la depreciación del bien importado.

En el caso de bienes de capital de propiedad del contribuyente, este tendrá la obligación de presentar anualmente en el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador SENA E los formularios mensuales de los pagos efectuados al SRI por concepto de IVA. Adicionalmente, para descontar de la liquidación aduanera los valores pagados al SRI, el contribuyente deberá presentar cada año, a más de lo antes indicado, un desglose en el que se relacionen los valores pagados con las respectivas declaraciones aduaneras.⁸⁵

La base imponible en este caso, corresponde al resultado de aplicar el porcentaje anual de depreciación previsto en la normativa tributaria, al valor declarado de la mercancía, y el pago y liquidación de los tributos del comercio exterior se realizará anualmente. La culminación de este régimen se podrá dar por reexportación, cambio de

se encuentre vigente. Al término del plazo de este beneficio la mercancía se envía al extranjero o se interna definitivamente al país en cuyo caso deben pagarse los derechos correspondientes.

⁸⁵ Ecuador, Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, Resolución No. SENA E-DGN-2012-0339-RE de 15 de octubre de 2012, Art. 11

régimen o cambio de destino, ya sea a destrucción o ingresos a una Zona Especial de Desarrollo Económico ZEDE.

A continuación revisaremos el siguiente caso práctico para entender el tratamiento tributario de la internación temporal:

La compañía “El Bosque S.A.”, importó el 1 de enero de 2011, maquinaria nueva bajo el régimen de reexportación en el mismo estado, para que tenga una permanencia en el país por 10 años, cuyos costos y gastos (seguro, flete, costos aduaneros, transporte, entre otros) incurridos en la importación de dicha maquinaria, se cargan al costo conforme se muestra a continuación:

Maquinaria	75.680
Gastos de importación	<u>12.320</u>
COSTO TOTAL DE IMPORTACIÓN	88.000

DETALLE	DEBE	HABER
Maquinaria	88.000	
Cuentas por pagar		88.000
V/ Registro de la maquinaria bajo el régimen de internación temporal		

Cabe observar que la autorización para este tipo de admisión temporal, se otorga como plazo de permanencia el período de vigencia establecido en el contrato, permiso, concesión o autorización, independientemente del tiempo máximo de depreciación del bien, en este sentido, si bien el contrato de permanencia de la maquinaria en el país es para 10 años, la vida útil estimada para dicha maquinaria es de 18 años, por lo que la depreciación queda establecida de la siguiente manera:

DESCRIPCIÓN	FECHA ADQ.	COSTO	% DEP.	DEP. ANUAL	DEP. MENSUAL	IVA MENSUAL
Maquinaria	01/01/2009	88.000	6%	4.893	408	49

Los asientos contables correspondientes a la depreciación y pago del IVA, se presentan a continuación:

DETALLE	DEBE	HABER
Gasto Dep. Maquinaria	408	
Dep. Acum. Maquinaria		408
V/ Registro de la depreciación mensual		

DETALLE	DEBE	HABER
IVA maquinaria	49	
Ret. Fte. IVA 100%		49
V/ Para registrar el pago del IVA mensual		

Al término de la permanencia de esa maquinaria en el país, la empresa “El Bosque S.A.” deberá función del contrato, reexportar la misma y cancelar los tributos pertinentes.

En el presente caso práctico, como se puede observar la compañía debe satisfacer el pago de los tributos de los bienes ingresados al país bajo admisión temporal para reexportación en el mismo estado, en función de la depreciación del bien, sin embargo como ampliamente hemos analizado en el capítulo II, la norma contable prevé que la propiedad, planta y equipo puede sufrir pérdidas por deterioro, que la norma tributaria no establece si se deben considerar o no para el cálculo de las depreciaciones de bienes ingresados bajo internación temporal.

CAPÍTULO IV:

CONCILIACIONES DE PATRIMONIO Y TRIBUTARIA EN LA APLICACIÓN DE LAS NIIF

En el presente estudio hemos podido revisar las implicaciones tanto financieras como tributarias en el tratamiento de la propiedad, planta y equipo, que deben tener en cuenta las empresas a la hora de contabilizar dichos bienes.

Para tratar las diferencias analizadas en los capítulos I y II, las compañías y entes obligados a aplicar las NIIF, generarán sobre la misma base reportes contables financieros y reportes contables tributarios, cada uno con su respectiva información complementaria, que deberá sustentarse y revelarse mediante notas explicativas.⁸⁶

Sin perjuicio de lo indicado, la norma tributaria señala por ejemplo respecto del reconocimiento de impuestos diferidos, que para efectos tributarios se permite su reconocimiento, únicamente en los casos y condiciones que se establezcan en el reglamento. En caso de divergencia entre las normas tributarias y las normas contables y financieras, prevalecerán las primeras⁸⁷.

Como se puede observar, tanto la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, como el Servicio de Rentas Internas, dentro del ámbito de sus competencias, emiten normas para el mejor funcionamiento de sus controlados, siendo éstos últimos quienes en la aplicación de la normativa financiera (NIIF) y tributaria (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y reglamentos), deben conciliar las diferencias existentes entre ambas normas.

Es así que a continuación veremos las conciliaciones de patrimonio y tributarias que la empresa “El Bosque S.A.” debió elaborar y presentar a la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros.

⁸⁶ Ecuador, Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, *Instructivo complementario para la implementación de los principios contables establecidos en las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF para los entes controlados por la Superintendencia de Compañías*, R.O. suplemento No. 94 de 23 de diciembre de 2009, Art. 3

⁸⁷ Ecuador, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Art. Innumerado que le sigue al Art. 10.

4.1 CONCILIACIÓN DE PATRIMONIO (SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS, VALORES Y SEGUROS)

Recordemos que la empresa “El Bosque S.A.” implementó las NIIF a partir del 1 de enero de 2011, siendo su año de transición el 2010, por lo que a continuación veremos las conciliaciones de patrimonio al 1 de enero y 31 de diciembre de 2010 (segundo grupo según cronograma de aplicación) que la empresa “El Bosque S.A.”, debió presentar a la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, junto con los estados financieros correspondientes al año 2010, debidamente aprobadas hasta el 30 de septiembre de 2010 por la junta general u organismo que estatutariamente estuviere facultado y ratificados por la junta general que conoció los primeros estados financieros bajo NIIF.⁸⁸

Conciliación de patrimonio al inicio del período de transición:

CUADRO No. 17:

DETALLE	Saldos NEC 1-01-2010	Efectos de Transición a NIIFs		Saldos NIIF 1-01-2010
		DEBE	HABER	
Terreno	100.000	50.000		150.000
Edificio	500.000	323.529		823.529
Instalaciones	115.000		2.500	112.500
Instalaciones bodegas	80.000			80.000
Muebles y enseres	95.000		2.900	92.100
Equipos de computación	41.000			41.000
Maquinaria nueva	256.000		1.800	254.200
Maquinaria usada	236.500		2.929	233.571
Vehículo administración	70.000			70.000
Vehículo reparto	120.000			120.000
Repuestos maquinaria	0			
(-) Depreciación acumulada	-339.705		48.529	-388.234
Resultados Acum. Adop. NIIF		10.129	325.000	-314.871
Pas. Imp. Rta. Dif.			68.750	-68.750
TOTAL	1.273.795	383.658	452.408	1.205.045

Conciliación de patrimonio al final del período de transición:

⁸⁸ Resolución No. 08.G.DSC.010 de 20 de noviembre de 2008, publicada en el R.O. No. 498 de 31 de diciembre de 2008, Art. 2

CUADRO No. 18:

DETALLE	Saldos NEC 31-12-2010	Efectos de Transición a NIIFs		Saldos NIIF 31-12-2010
		DEBE	HABER	
Terreno	100.000	50.000	0	150.000
Edificio	500.000	323.529	0	823.529
Instalaciones	115.000		4.300	110.700
Instalaciones bodegas	80.000			80.000
Muebles y enseres	95.000		4.233	90.767
Equipos de computación	68.800			68.800
Maquinaria nueva	325.000		3.133	321.867
Maquinaria usada	236.500		4.329	232.171
Vehículo administración	114.000			114.000
Vehículo reparto	120.000			120.000
Repuestos maquinaria	40.000			40.000
(-) Depreciación acumulada	-537.724	79.641	48.529	-506.612
Resultados Acum. Adop. NIIF		10.129	325.000	-314.871
Pas. Imp. Rta. Dif.			68.750	-68.750
Resultados acum 2010		5.867	79.641	-73.775
TOTAL	1.256.576	469.166	537.916	1.187.826

Estas conciliaciones se realizaron con la finalidad de obtener información comparativa en los primeros estados financieros bajo NIIF, esto es en el año 2011 según el caso que estamos analizando, conforme la NIIF 1.⁸⁹

Los ajustes presentados en las conciliaciones de patrimonio antes detallados, se han determinado por la aplicación de las NIC 16 y 36 en los primeros estados financieros bajo NIIF, los cuales se registraron extracontablemente contra la cuenta de patrimonio “Resultados Acumulados por Adopción por Primera vez de las NIIF” (al 1 de enero de 2010) y posteriormente contra la cuenta de Resultados del ejercicio (al 31 de diciembre de 2010).

Estos ajustes se contabilizaron el 1 de enero de 2011, conforme se muestra a continuación y corresponden básicamente al reconocimiento de las pérdidas por deterioro del valor de los activos y a la revaluación del edificio y terreno:

DETALLE	DEBE	HABER
Terrenos	50.000	
Edificio	323.529	
Det. Acum Instalaciones		2.500
Det. Acum Muebles y Enseres		2.900
Det. Acum Maquinaria		4.729
Resultados Acum. Por Imp NIIF		363.401
v/ Para registrar los primeros ajustes por implementación de las NIIF		

⁸⁹NIIF 1, párrafos 21, 23 y 24

DETALLE	DEBE	HABER
Dep. Acum. Edificio	11.000	
Dep. Acum. Instalaciones	6.300	
Dep. Acum. Muebles y Enseres	4.833	
Dep. Acum. Equipos de Computación	16.022	
Dep. Acum. Maquinaria	35.019	
Dep. Acum. Vehículos Adm.	14.467	
Dep. Acum. Vehículos de reparto		8.000
Det. Acum Instalaciones		1.800
Det. Acum Muebles y Enseres		1.333
Det. Acum Maquinaria		2.733
Dep. Acum Edificio		8.000
Resultados Acum. Del 2010		65.775
v/ Para registrar los segundos ajustes por implementación de las NIIF		

La NIIF 1, párrafo 24, literal c) señala que cuando se ha procedido a reconocer pérdidas por deterioro del valor de los activos por primera vez al preparar el estado de situación financiera de apertura según NIIF, se debe incluir las revelaciones requeridas en la NIC 36, tales como el importe de las pérdidas por deterioro del valor de los activos así como las reversiones y las pérdidas por deterioro del valor de los activos revaluados y sus correspondientes reversiones.

Como se observa en las conciliaciones de patrimonio, el saldo acreedor de la subcuenta “Resultados acumulados provenientes de la adopción por primera vez de las NIIF”, cuenta “Resultados Acumulados” proveniente de los ajustes realizados al inicio del período de transición, puede variar únicamente cuando sea:

- ✓ Capitalizado en la parte que exceda al valor de las pérdidas acumuladas y las del último ejercicio económico si las hubiere;
- ✓ Utilizado para absolver pérdidas; o
- ✓ Devuelto a los accionistas en caso de liquidación.

De registrarse saldo deudor, éste puede ser absorbido por los resultados acumulados y los del último ejercicio económico, si los hubiere.⁹⁰

A fin de que la compañía tenga un mejor control sobre las cuentas patrimoniales, tales como “Resultados acumulados provenientes de la adopción por primera vez de las NIIF” o “Superávit por valuación”, y considerando el destino que la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, dispuso para dichos saldos, es recomendable que la

⁹⁰ Ecuador, Superintendencia de Compañías Valores y Seguros, *Reglamento del destino que se dará a los saldos de las cuentas reserva de capital, reserva por donaciones, reserva por valuación o superávit por revaluación de inversiones, resultados acumulados provenientes de la adopción por primer vez de las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF” y las Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), superávit por valuación, utilidades de*

compañía mantenga cuentas auxiliares individuales ya que si bien se registran como subcuentas de Resultados Acumulados, éstas no pueden ser repartidas a los accionistas como si provendrían de utilidades líquidas.

El análisis que se da al saldo acreedor de la cuenta Resultados acumulados provenientes de la adopción por primera vez de las NIIF, en nuestro caso práctico desarrollado en el capítulo II, correspondería al resultado de una mala estimación en la vida útil de la propiedad, planta y equipo al momento de su registro inicial y la no corrección del valor del edificio y terrenos a su valor razonable, en ejercicios anteriores a la implementación de las NIIF, que no permitieron que la compañía “El Bosque S.A.” registre adecuadamente en los ejercicios correspondientes, los gastos deducibles a efectos del Impuesto a la Renta, y que pudieron haber generado mayores utilidades.

Lo expuesto en las líneas precedentes, denotaría una implicación en la parte tributaria que no ha sido analizada por el ente de control respectivo, ya que en su debido momento, dichos ajustes pudieron afectar la utilidad contable y consiguientemente la base gravable a efectos del Impuesto a la Renta y que al haberse contabilizado contra una cuenta de patrimonio en los primeros ajustes, el efecto en la parte tributaria sería cero.

Si bien la cuenta “Resultados acumulados provenientes de la adopción por primera vez de las NIIF” en nuestro ejemplo reflejó un saldo acreedor, cabe analizar qué pasa cuando refleja un saldo deudor y que implicación tiene el mismo. Pues bien el saldo deudor, nos indicaría que en su momento se pudieron haber registrado pérdidas contables o tributarias. En el último caso, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, permite la amortización de las pérdidas tributarias, no así en el primero, situación que debería ser analizada por el Servicio de Rentas Internas.

4.2 CONCILIACIÓN TRIBUTARIA (SERVICIO DE RENTAS INTERNAS)

El artículo 46 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece los siguientes ajustes que las sociedades y las personas obligadas a llevar contabilidad, puedan registrar dentro de la conciliación tributaria y que modifican la utilidad o pérdida líquida del ejercicio:

CUADRO No. 19:

DETALLE	BASE LEGAL	CASILLERO
UTILIDAD / PERDIDA CONTABLE		801/802
(-) PARTICIPACIÓN A TRABAJADORES, con forme lo previsto en el Código de Trabajo	R-LRTI 46 # 1, 5; 47; CT 97	803
(-) INGRESOS EXENTOS no gravados	R-LRTI 46 # 4; 47	804/805/806
(+) GASTOS NO DEDUCIBLES LOCALES efectuados tanto en el país como en el exterior	R-LRTI 46 # 3; 24 al 26; 35	807/808
(+) GASTOS INCURRIDOS PARA GENERAR INGRESOS EXENTOS en la proporción prevista en el R-LRTI	R-LRTI 46 # 4; 47	809
(+) PARTICIPACIÓN TRABAJADORES ATRIBUIBLE A INGRESOS EXENTOS esto es el 15% de tales ingresos	R-LRTI 46 # 5	810
(-) AMORTIZACIÓN PÉRDIDAS establecidas en la conciliación tributaria de años anteriores	R-LRTI 46 # 6; 28 # 8 lit c); LRTI 10 # 8; 11	811
(-) DEDUCCIONES POR LEYES ESPECIALES	R-LRTI 46 # 7; 28 # 9 lit d)	812
(-) DEDUCCIONES ESPECIALES DERIVADAS DEL COPCI: * Deducción por trabajador residente en zonas deprimidas * Deducción micro, pequeña y mediana empresa * Deducción de activo ecológico	R-LRTI 46 # 9; LRTI 10 # 9 R-LRTI 46 # 12; LRTI 10 # 17 R-LRTI 46 # 13; LRTI 10 # 17	813
(+) AJUSTE POR PRECIOS DE TRANSFERENCIA	R-LRTI 46 num 8; 84 al 91; LRTI 15.1-5	814
(-) DEDUCCIÓN POR INCREMENTO NETO DE EMPLEADOS	R-LRTI 46 # 9; LRTI 10 # 9	815
(-) DEDUCCIÓN POR PAGO A TRABAJADORES CON DISCAPACIDAD	R-LRTI 46 # 10; LRTI 10 # 9	816
(-) INGRESOS SUJETOS A IMPUESTO A LA RENTA ÚNICO	LRTI 27; Art. Innumerado a continuación del Art. 13 R-LRTI	817
(+) COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLES INCURRIDOS PARA GENERAR INGRESOS SUJETOS A IMPUESTO A LA RENTA ÚNICO	LRTI 17	818
(=) BASE IMPONIBLE	LRTI 37, 37.1	839

La deducción por empleados nuevos, corresponde aquellos que no hayan estado en relación de dependencia con el mismo empleador, con sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad o partes relacionadas en los tres años anteriores y que hayan estado en relación de dependencia por seis meses consecutivos o más.

En lo que respecta a los trabajadores con discapacidad, adultos mayores o migrantes retornados mayores a cuarenta años, se deducirá el 150% del valor de las remuneraciones pagados a éstos. En el primer caso, el beneficio será aplicable durante el tiempo que dure la relación laboral y siempre que no hayan sido contratados para cubrir el porcentaje legal mínimo de personal con discapacidad; en el segundo caso solamente aplica si las personas contratadas hubieren cumplido sesenta y cinco años; y en el tercero aplica siempre que se trate de ciudadanos ecuatorianos que tengan la condición de

migrante conforme a los criterios y mecanismos establecidos por el ministerio rector de la política de movilidad humana. El segundo y tercer caso aplica solo por dos años y por una sola vez.

Con respecto a las deducciones especiales derivadas del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, se debe considerar:⁹¹

- Cuando se trate de inversiones nuevas en zonas económicamente deprimidas o de frontera, la deducción adicional se calculará en base a los sueldos y salarios pagados a los trabajadores residentes en dichas zonas durante un período no menor a 2 años antes de la inversión. La deducción será la misma y por un período de 5 años a partir de inicio de la inversión.
- Para el caso de micro, medianas y pequeñas empresas se restará el 100% adicional de los gastos de capacitación tales como: capacitación técnica dirigida a desarrollo e innovación tecnológica que mejore la productividad, gastos relacionados con asistencia técnica en el desarrollo de productos, asistencia tecnológica para el diseño de procesos, productos, adaptación e implementación de procesos, gastos de viaje para el acceso a mercados internacionales.
- En la adquisición de maquinaria, equipos y tecnología destinados a la implementación de mecanismos de producción más limpia, a mecanismos de generación de energía de fuente renovable o a la reducción de impacto ambiental de la actividad productiva, y a la emisión de gases de efecto invernadero, se restará el 100% adicional de la depreciación y amortización.

Así también hay que considerar la deducción adicional de 100% en la depreciación de activos fijos nuevos y productivos, previstos en la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal.

Las conciliaciones tributarias de los años 2011 al 2014, resultado de los ajustes por aplicación de las NIIF, se presentan a continuación:

⁹¹ Ecuador, *Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, Art. 46, numerales 10, 12 y 13

CUADRO No. 20:

DETALLE	2011		2012		2013		2014	
	NIIF	LRTI	NIIF	LRTI	NIIF	LRTI	NIIF	LRTI
Ingresos de actividades ordinarias	7.950.323	7.950.323	7.347.165	7.347.165	8.015.900	8.015.900	7.844.068	7.844.068
(-) Costos y gastos	6.519.265	6.519.265	6.318.562	6.318.562	6.653.197	6.653.197	6.981.221	6.981.221
(-) Gasto Depreciaciones (*)	124.587	191.019	124.084	191.019	91.854	181.752	92.452	143.752
(=) Ganancia antes de 15%	1.306.471	1.240.039	904.519	837.584	1.270.849	1.180.951	770.395	719.095
(-) Part. Trabajadores	195.971	186.006	135.678	125.638	190.627	177.143	115.559	107.864
(-) Otras rentas exentas					5.943	5.943	7.541	7.541
(+) Gastos no deducibles locales	27.324	27.324	27.005	27.005	16.679	16.679	13.928	13.928
(-) Ded. Esp. COPCI	6.667	6.667	6.667	6.667	6.667	6.667	6.667	6.667
(=) UTILIDAD GRAVABLE	1.131.159	1.074.691	789.180	732.285	1.084.291	1.007.877	654.556	610.951
IMPUESTO A LA RENTA	271.478	257.926	181.511	168.426	238.544	221.733	144.002	134.409

(*) Por fines didácticos y comparativos, se muestra por separado los saldos de la depreciación de los activos fijos proveniente de la aplicación de las NIIF, así como aquella en la que no se hubiera aplicado dichas normas contables. **Ver anexo No. 6**

Los valores correspondientes a otras rentas exentas, gastos no deducibles (pérdidas por deterioro, revalúo del edificio, depreciación acelerada de repuestos y vehículos, entre otros), y deducciones especiales provenientes del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, se resumen a continuación:

CUADRO No. 21:

DETALLE DE INGRESOS EXENTOS	2.013	2.014
Otros Y reversión deterioro Maq. usada	1.143	1.333
Otros Y reversión deterioro instalaciones	1.917	2.091
Otros Y reversión deterioro M y E	1.417	2.545
Otros Y reversión deterioro Maq. nueva	1.467	1.571
TOTAL	5.943	7.541

CUADRO No. 22:

DETALLE DE GASTOS NO DEDUCIBLES	2.011	2.012	2.013	2.014
Repuestos (depreciados aceleradamente)	8.000	8.000	8.000	8.000
Vehículos de reparto (Dep. acelerada)	8.000	8.000		
Vehículo administración (límite 35,000)		3.179	3.179	428
Pérdida deterioro maquinaria usada	1.556	750		
Pérdida deterioro instalaciones	1.429	538		
Pérdida deterioro My E	1.429	538		
Pérdida deterioro maquinaria nueva	1.412	500		
Edificio (revalúo)	5.500	5.500	5.500	5.500
TOTAL	27.324	27.005	16.679	13.928

CUADRO No. 22:

DEDUCCION ADICIONAL PRODUCCIÓN MAS LIMPIA	2.011	2.012	2.013	2.014
Deducciones adicionales por maquinaria nueva	6.667	6.667	6.667	6.667

La aplicación de las NIIF en lo que se refiere a reconocimiento y reversión de las pérdidas por deterioro, arrojaron ajustes que incidieron en la utilidad gravable, y que en el

caso de la reversión de las pérdidas por deterioro, registrado en la conciliación tributaria como “Otras rentas exentas”, al no estar tipificadas como tales en la norma tributaria, en un proceso de determinación por parte del SRI, podrían estar sujetas a glosas fiscales.

Adicionalmente y conforme se observa en el cuadro No. 20, en el caso analizado, la correcta aplicación de la norma contable en los activos fijos, especialmente en lo que se refiere a la estimación de la vida útil, misma que tributariamente es menor, permite que el impuesto a la renta sea mayor que el determinado, como si no se hubieran aplicado dichas normas contables.

CAPÍTULO V:

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES:

5.1 CONCLUSIONES:

1. A partir del reconocimiento de las pérdidas por deterioro, pese a registrar la depreciación bajo el método de línea recta, los activos en los que se reconocen pérdidas por deterioro, registran variaciones que antes de la aplicación de las NIIF no se registraban. Esta situación cambia las proyecciones de flujos futuros que las empresas realizaban sobre sus activos, ya que ahora debe considerar factores internos y externos, que afecten a esos activos y su normal funcionamiento.
2. La Resolución No. SC.ICI.CPAIFRS.G.11.007 de 9 de septiembre de 2011, establece en su artículo 2, que el saldo acreedor de la cuenta Resultados acumulados provenientes de la adopción por primera vez de las NIIF, sólo puede ser: capitalizado en la parte que exceda las pérdidas acumuladas incluidas las del último ejercicio, utilizado para absolver pérdidas, o devuelto en caso de liquidación de la compañía. Consiguientemente, en esta cuenta sólo deben incluirse los ajustes provenientes de la aplicación de las NIIF por primera vez, y cuyo saldo no se modificará a menos que se utilice para los destinos antes detallados.
3. El saldo acreedor del superávit por valuación, conforme la Resolución No. SC.ICI.CPAIFRS.G.11.007 de 9 de septiembre de 2011, publicada en el R.O. No. 566 de 28 de octubre de 2011, no puede ser capitalizado, sin embargo la NIC 16, párrafo 41, señala que el superávit de revaluación puede ser transferido directamente a ganancias acumuladas, cuando se produzca la baja en cuentas del activo con la disposición del mismo, o en su defecto transferirse a medida que dicho activo fuera utilizado. Esto implica que una vez que se vaya transfiriendo a ganancias acumuladas, la entidad a través de la junta general podría disponer de dicho saldo, por lo que habría una contradicción entre la resolución y norma antes referidas.
4. Conforme la NIIF 1, párrafo 11, los primeros ajustes de la aplicación de las NIIF se registran en la cuenta de patrimonio “Resultados acumulados” subcuenta

“Resultados acumulados provenientes de la aplicación por primera vez de las NIIF”. En el caso analizado constante en la sección 2.3.2 Modelo de revaluación, la revaluación de bienes inmuebles se registraron contra esta cuenta, misma que como se indicó en la conclusión anterior, su saldo acreedor tiene fines específicos. Por lo que cabe el siguiente cuestionamiento, que pasa con este saldo si dichos bienes inmuebles, son vendidos?, Debería ajustarse dicho saldo también o mantenerse hasta que se cumpla alguno de los fines previstos por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, mediante resolución.

5. En la aplicación de las NIIF por primera vez, los ajustes que se registran contra la cuenta de patrimonio “Resultados Acumulados” subcuenta “Resultados Acumulados provenientes de la aplicación por primera vez de las NIIF”, corresponden a la mala aplicación de las normas contables, en el momento del reconocimiento inicial, que no permitieron en su debido momento que se registren adecuadamente los gastos deducibles a efectos del Impuesto a la Renta, mismos que pudieron haber generado mayores utilidades.

Lo expuesto denotaría una implicación en la parte tributaria que no ha sido analizada por el ente de control respectivo, ya que en su debido momento, dichos ajustes pudieron afectar la utilidad contable y consiguientemente la base gravable del Impuesto a la Renta, y que al haberse contabilizado contra una cuenta de patrimonio, el efecto en la parte tributaria sería cero.

6. La NIC 16 no exige que las revaluaciones de propiedad, planta y equipo sea realizada por un perito calificado, sin embargo las Resoluciones Nos. 00.Q.ICI.013 de 10 de agosto de 2000 y SC.ICI.CPAIFRS.G.11.007 de 9 de septiembre de 2011, establecen que las compañías sujetas al control de la Superintendencia de Compañías Valores y Seguros podrán valorar la propiedad, planta y equipo a valor de mercado determinado o valor razonable, a través de un perito calificado designado por junta general.
7. Entre los años 2012 y 2014, existió un vacío legal en el sentido de si las depreciaciones de los activos revaluados se consideraban deducibles o no, ya que la norma expresa que determinaba la no deducibilidad, fue suprimida en el año 2012 con la Reforma al Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de

Divisas y el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y agregada nuevamente en el año 2014 con el Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención de Fraude Fiscal, por lo que las depreciaciones de activos revaluados en esos períodos, al no haber norma expresa que prohibía su deducibilidad, yo entendería que si fueron deducibles a efectos del Impuesto a la Renta.

8. Si bien en el Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, publicado en el tercer suplemento del R.O. No. 407 de 31 de diciembre de 2014, se permite el registro impuestos diferidos derivados del reconocimiento de pérdidas por deterioro, nada señala respecto del tratamiento que se debe dar a la reversión de dichas pérdidas por deterioro, que contablemente se contabilizarían como ingresos que no grava Impuesto a la Renta, situación que debería aclarar la autoridad tributaria con la finalidad de que se pueda registrar correctamente dichos ingresos sin el riesgo de glosas fiscales, ya que su exención tampoco se encuentra previsto en el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno.
9. Las pérdidas por deterioro del valor de los activos hasta el año 2014 fue una figura no prevista tributariamente, pero a partir del ejercicio económico por el año 2015, con la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, se contempla su tratamiento tributario así como el reconocimiento de impuestos diferidos, en lo referente a activos fijos, en aquellos que son utilizados en el proceso productivo. En este sentido, el valor del deterioro de propiedades, planta y equipo, ha sido considerado como no deducible en la conciliación tributaria, y los impuestos diferidos podrán ser utilizados en el momento en que se transfieran dichos activos o termine su vida útil.
10. La adquisición de bienes usados, activos revaluados, repuestos, activos aportados en especie, activos destinados para la implementación de mecanismos de producción más limpia, activos considerados como inversiones nuevas y productivas, pueden presentar en el algún momento pérdidas por deterioro, sin embargo no en todos estos casos se permite tributariamente su reconocimiento.

11. De los casos analizados en el capítulo III, aquellos referentes a la depreciación de vehículos que superan los US\$ 35.000, activos destinados para la implementación de mecanismos de producción más limpia y activos considerados como inversiones nuevas y productivas, no tienen ninguna incidencia en la aplicación de la normativa contable, ya que en el primer caso, de sobrepasar el límite de US\$ 35.000, el gasto por depreciación se registra en la conciliación tributaria como no deducible, mientras que los dos siguientes, corresponden a incentivos tributarios que no se registran contablemente pero si en la conciliación tributaria.

12. Conforme se evidencia en el sección No. 3.2.3 de adquisición de repuestos, capítulo III, la depreciación de repuestos analizado en el capítulo III, al no haber sufrido pérdidas por deterioro, no existe una implicación de la norma contable con la tributaria, sin embargo, debe dicha depreciación reflejarse en la conciliación tributaria como gasto no deducible, por no haber cumplido la condicionante prevista en el Art. 28, numeral 6, literal b) del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que señala que su depreciación debe ser calculada en función de la vida útil restante del activo para el cual estaban destinados.

13. Si bien financieramente la depreciación acelerada se puede justificar con base a la técnica contable, desgaste físico esperado, obsolescencia técnica o comercial, límites legales o restricciones sobre el uso de los activos tales como fechas de caducidad de contratos de arrendamiento entre otros, sin distinguir si corresponde a bienes nuevos o usados, tributariamente para que se acepte su deducibilidad, ésta debe ser aprobada por el SRI y sólo puede corresponder a bienes nuevos con una vida útil de al menos cinco años, por lo que en el presente caso, al no cumplirse los requisitos previstos en la norma tributaria, la depreciación acelerada del vehículo se considera como gasto no deducible, el cual debe reflejarse en la conciliación tributaria. Adicionalmente que, al no tener ninguna implicación de impuestos diferidos, la contabilización es la misma tanto financiera como tributariamente.

5.2 RECOMENDACIONES:

1. Considerando que la NIC 36 permite el reconocimiento de pérdidas por deterioro en aquellos activos cuyo valor en libros sea mayor que el importe recuperable, reconocimiento del que se derivan impuestos diferidos, conforme se evidenció en la aplicación práctica del modelo del costo (ver sección No. 2.3.1); y, que la última reforma tributaria del año 2014, permite en lo relacionado a activos fijos, el registro de activos y pasivos por impuestos diferidos únicamente en aquellos activos utilizados en el proceso productivo, se recomienda a fin de que exista una mejor conciliación en el tratamiento contable y tributario en lo referente a impuestos diferidos, una reforma legal en los términos constantes en la norma contable inicialmente indicada.
2. Para el caso de revaluaciones de propiedad, planta y equipo, es recomendable la aplicación del modelo de depreciación de reexpresión acumulada, en razón de que no se pierde el control de la depreciación que corresponde al costo, así como de aquella que proviene de la revaluación, lo que le permite diferenciar la depreciación deducible de la no deducible, mientras que en el modelo de eliminación de la depreciación, se pierde el control de la depreciación que corresponde al costo ya que esta es eliminada, por lo que la totalidad del valor depreciado a partir de la revaluación se consideraría como no deducible, conforme lo demostrado en los casos prácticos desarrollados en los acápites 2.3.2.1 y 2.3.2.2 referente a Reexpresión de la depreciación y Eliminación de la depreciación acumulada.
3. A fin de que la compañía tenga un mejor control sobre las cuentas patrimoniales, tales como “Resultados acumulados provenientes de la adopción por primera vez de las NIIF” o “Superávit por valuación”, y considerando el destino que la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, dispuso para dichos saldos, es recomendable que la compañía mantenga cuentas auxiliares individuales ya que si bien se registran como subcuentas de Resultados Acumulados, éstas no pueden ser repartidas a los accionistas como si provendrían de utilidades líquidas.

4. Si bien la cuenta “Resultados acumulados provenientes de la adopción por primera vez de las NIIF” en nuestro ejemplo reflejó un saldo acreedor, de haberse determinado un saldo deudor, esto nos indicaría que en su momento se pudieron haber registrado pérdidas contables o tributarias. En el último caso, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, permite la amortización de las pérdidas tributarias, no así en el primero, por lo que sería recomendable que el Servicio de Rentas Internas, analice las implicaciones tributaria de los saldos de esta cuenta que en su momento, afectaron el resultado del ejercicio.
5. Financieramente la reversión de las pérdidas por deterioro del valor de los activos, debe registrarse en el resultado del ejercicio, sin embargo su tratamiento tributario no está determinado en la norma tributaria, por lo que la autoridad tributaria debería emitir un pronunciamiento, en que se aclare dicho tratamiento contable y que permita registrar adecuadamente esos ingresos que en su momento, fueron registrados como gastos no deducibles en la conciliación tributaria.
6. Como se ha analizado en la presente tesis, la norma contable prevé que la propiedad, planta y equipo puede sufrir pérdidas por deterioro, sin embargo en el caso de bienes ingresados bajo el régimen de internación temporal, en el que, el pago de tributos se realiza con base a la depreciación de dichos activos, se debería emitir un pronunciamiento por parte de la autoridad tributaria, en el que se señale claramente si las pérdidas por deterioro que se reconocieren en este tipo de activos, deben ser o no consideradas, para el pago de tributos.

BIBLIOGRAFÍA:

- NIIF TEORÍA Y PRACTICA, Hansen-Holm,2009
- Jaime Freire Hidalgo, Verónica Freire Rodríguez, Guía de Aplicación Práctica sobre la Implementación de las NIIF en el Ecuador, Quito, Dimedios
- Gerardo Guajardo Cantú y Nora E. Andrade de Guajardo, Contabilidad para no contadores, (México, segunda edición, 2005)
- Mercedes Bravo Valdivieso, Contabilidad General, (Ecuador, novena edición, 2009)
- Aclaraciones de los métodos aceptables de depreciación y amortización, Modificaciones a las NIC 16 y NIC 18, mayo 2014
- Charles T. Horngren, Walter Harrison Jr, M. Suzanne Oliver, Contabilidad (México, octava edición, 2010) 492
- Bernard J. Hargadon Jr., Armando Múnera Cárdenas, Principios de Contabilidad (Colombia, tercera edición, 1998)
- Vernor Mesén Figueroa, Aplicaciones prácticas de las NIIF
- Normas Internacionales de Información Financiera NIIF 1 Presentación de estados financieros, 2010
- Normas Internacionales de Información Financiera NIIF 13 Medición del valor razonable
- Norma Internacional de Contabilidad NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores
- Norma Internacional de Contabilidad NIC 12 Impuesto a las ganancias
- Norma Internacional de Contabilidad NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo
- Norma Internacional de Contabilidad NIC 36 Deterioro del valor de los activos
- SIC – 25 Impuesto a las Ganancias – Cambios en la Situación Fiscal de la Entidad o de sus Accionistas
- La Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, publicada en el suplemento al R.O. No. 405 de 29 de diciembre de 2014
- Resolución No. 00.Q.ICI.010 de 31 de mayo de 2000, R.O. No. 95 de 9 de junio de 2000
- Resolución No. 00.Q.ICI.012 de 6 de julio de 2000, R.O. No. 120 de 14 de julio de 2000
- Resolución No. 00.Q.ICI.013 de 10 de agosto de 2000, R.O. No. 146 de 22 de agosto de 2000
- Resolución No. 02.Q.ICI.012 de 11 de julio de 2002, R.O. No. 621 de 18 de julio de 2002
- Resolución No. SC.DS.G.09.006 de 17 de diciembre de 2009, suplemento del R.O. No. 94 de 23 de diciembre de 2009
- Resolución No. SC.ICI.CPAIFRS.G.11.007 de 9 de septiembre de 2011, R.O. No. 566 de 28 de octubre de 2011

- Resolución No. 08.G.DSC.010 de 20 de noviembre de 2008, publicada en el R.O. No. 498 de 31 de diciembre de 2008
- Código Tributario
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
- Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
- Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, R.O. No. 351 de 29 de diciembre de 2010
- Reformas al Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario Interno, Reglamento de Aplicación de Impuesto a la Salida de Divisas, y Reglamento para la aplicación del Impuesto a las Tierras Rurales, R.O. No. 434 de 26 de abril de 2011
- Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, R.O. No. 583 de 24 de noviembre de 2011
- Reforma al Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas y el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, R.O. No. 727 de 19 de junio de 2012.
- Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, R.O. No. 405 de 29 de diciembre de 2014
- Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención de Fraude Fiscal, tercer suplemento del R.O. No. 407 de 31 de diciembre de 2014
- Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, R.O. No. 407 de 31 de diciembre de 2014
- Decreto Ejecutivo No. 1180 de 30 de mayo de 2012, publicada en el R.O. No. 727 de 19 de junio de 2012
- Ley de Reforma Tributaria, R.O. No. 325 de 14 de mayo de 2001
- Ley Orgánica de empresas públicas, R.O. – S No. 48, de 16 de octubre del 2009
- Decreto Ejecutivo No. 2085, R.O. No. 460 de 23 de noviembre de 2001
- Ley de Compañías
- Circular No. NAC-DGECCGC-12-00009 de 24 de mayo de 2012
- Acuerdo ministerial No. 027 de 20 de marzo de 2012
- Resolución No. SENAE-DGN-2012-0339-RE de 15 de octubre de 2012

FUENTES DE INTERNET:

- <http://www.expansion.com/diccionario-economico/valor-contable.html>
- <http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Spanish%20IAS%20and%20IFRSs%20PDFs%20012/IAS%2036.pdf>
- http://www.eco-finanzas.com/diccionario/I/INTERNACION_TEMPORAL.htm

- <http://www.gerencie.com/activo-fijo-real-productivo.html>
- http://www.marn.gob.sv/index.php?option=com_content&view=article&id=176&Itemid=198
- www.superfinanciera.gov.co
- <http://losimpuestos.com.mx/que-es-la-depreciacion-acelerada/>
- <http://www.definicionabc.com/general/obsolescencia.php>
- <https://recuperaciondelcobre.wordpress.com/2011/01/07/capitulo-17-2-depreciacion-amortizacion-y-depreciacion-acelerada/>
- <https://recuperaciondelcobre.wordpress.com/2011/01/07/capitulo-17-2-depreciacion-amortizacion-y-depreciacion-acelerada/>
- <http://www.lacamara.org/website/images/Seminarios/Material/Octubre/m-impuestos-diferidos-4-octubre.pdf>
- http://www.academia.edu/1740318/El_modelo_de_revaluaci%C3%B3n_en_la_normativa_internacional
- <http://www.nicniiif.org/home/iasb/estructura-del-iasb.html>
- <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pe/Documents/audit/ifrs/guia-rapida-ifrs-2014.pdf>
- <http://www.jezl-audidores.com/>
- http://www.nicniiif.org/files/normas2010/parte%20b/70_glossary%20of%20terms%20f%2013_9.pdf
- http://es.wikipedia.org/wiki/Activo_%28contabilidad%29
- <http://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/view/14687/12840>
- <http://www.niif.co/prestadores-de-servicios-publicos/que-es-el-costo-atribuido/>
- <http://www.tuguiacontable.com/2012/09/revaluacion-de-activos-fijos.html>
- http://www.academia.edu/1740318/El_modelo_de_revaluaci%C3%B3n_en_la_normativa_internacional
- <http://www.tuguiacontable.com/2012/09/revaluacion-de-activos-fijos.html>
- http://www.asesoresempresarial.com/web/webrev/_HTXLKCXO.pdf
- https://www.superfinanciera.gov.co/SFCant/Normativa/Conceptos2008/200807606_2.pdf
- http://www.eco-finanzas.com/diccionario/I/INTERNACION_TEMPORAL.htm

ANEXOS

ANEXO No. 1

BALANCE DE SITUACIÓN EMPRESA "EL BOSQUE S.A."

CUENTAS	2009	2010
Caja - Banco	114.584	150.943
Inversiones corrientes	11.324	1.800
Cuentas y documentos por cobrar documentos	851.619	763.363
Otras cuentas por cobrar	40.033	115.706
(-) Provisión cuentas incobrables	-18.950	-18.950
Crédito tributario a favor (renta)	303.850	284.072
Inventario	915.092	1.077.106
Activos pagados por anticipado		37.624
Otros activos corrientes	966.912	986.375
TOTAL ACTIVO CORRIENTE	3.184.464	3.398.039
Edificio	500.000	500.000
Instalaciones	195.000	195.000
Muebles y enseres	95.000	95.000
Equipos de computación	41.000	68.800
Maquinaria	492.500	561.500
Vehículos	190.000	234.000
Repuestos		40.000
(-) Dep. Acumulada	-339.705	-537.724
Terrenos	100.000	100.000
TOTAL ACTIVOS FIJOS	1.273.795	1.256.576
Otros activos diferidos	35.251	41.152
(-) Amortización acumulada	-24.349	
TOTAL ACTIVO DIFERIDO	10.902	41.152
Inversiones a largo plazo acciones y participaciones	17.990	168.197
TOTAL ACTIVO A LARGO PLAZO	17.990	168.197
TOTAL DEL ACTIVO	<u>4.487.151</u>	<u>4.863.964</u>
Cuentas y documentos por pagar	347.477	783.279
Otras cuentas y documentos por pagar	362.609	149.434
Imp. A la Rta. Por pagar del ejercicio	96.258	4.023
Participación trabajadores	73.948	56.029
Obligaciones emitidas a CP		142.424
Provisiones	54.386	32.130
TOTAL PASIVO CORRIENTES	934.678	1.167.319
Obligaciones con Instituciones financieras LP	415.119	168.123
Prestamos de accionistas	8.780	
TOTAL PASIVO LARGO PLAZO	423.899	168.123
TOTAL DEL PASIVO	1.358.577	1.335.442
Capital suscrito y/o asignado	167.400	167.400
Aportes socios futuras capitalizaciones	868.332	867.132
Reserva legal	145.226	176.574
Otras reservas	1.657.111	2.035.285
Utilidad del ejercicio	290.505	282.131
TOTAL PATRIMONIO NETO	3.128.574	3.528.522
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	<u>4.487.151</u>	<u>4.863.964</u>

ANEXO No. 2

DETERMINACIÓN DEL IMPORTE RECUPERABLE:

AÑO 2009

ACTIVO	COSTO	(-) DEP ACUM.	VALOR LIBROS	IMPORTE RECUPERABLE			DETERIO
		31/12/2009	31/12/2009	PRECIO DE VENTA	GASTOS DE VENTA	D= P. VTA. - GTOS. VTA.	E
	A	B	C = (A-B)				Si C > D
Instalaciones	115.000	34.500	80.500	81.120	3.120	78.000	2.500
Instalaciones bodegas	80.000	16.000	64.000	67.600	2.600	65.000	
Muebles y enseres	95.000	22.100	72.900	72.800	2.800	70.000	2.900
Equipos de computación	41.000	27.333	13.667	18.720	720	18.000	
Maquinaria nueva	256.000	59.200	196.800	202.800	7.800	195.000	1.800
Maquinaria usada	236.500	67.571	168.929	172.640	6.640	166.000	2.929
Vehículo administración	70.000	14.000	56.000	64.480	2.480	62.000	
Vehículo de reparto	120.000	24.000	96.000	104.000	4.000	100.000	
TOTAL	1.013.500	264.705	748.795	784.160	30.160		10.129

AÑO 2010:

ACTIVO	COSTO	(-) DEP ACUM.	(-) DET. ACUM	VALOR LIBROS	IMPORTE RECUPERABLE			DETERIO
		31/12/2010		31/12/2010	PRECIO DE VENTA	GASTOS DE VENTA	E= P. VTA. - GTOS. VTA.	E
	A	B	C	D=A-B-C				Si D > E
Instalaciones	115.000	39.700	2.500	72.800	73.840	2.840	71.000	1.800
Instalaciones bodegas	80.000	24.000		56.000	60.320	2.320	58.000	
Muebles y enseres	95.000	26.767	2.900	65.333	66.560	2.560	64.000	1.333
Equipos de computación	68.800	34.244		34.556	37.440	1.440	36.000	
Maquinaria nueva	325.000	73.867	1.800	249.333	257.920	9.920	248.000	1.333
Maquinaria usada	236.500	84.171	2.929	149.400	153.920	5.920	148.000	1.400
Vehículo administración	114.000	22.333		91.667	96.720	3.720	93.000	
Vehículo reparto	120.000	56.000		64.000	83.200	3.200	80.000	
Repuestos maquinaria	40.000	8.000		32.000	35.360	1.360	34.000	
TOTAL	1.194.300	369.083	10.129	815.089	865.280	33.280		5.867

AÑO 2011:

ACTIVO	COSTO	(-) DEP ACUM.	(-) DET. ACUM	VALOR LIBROS	IMPORTE RECUPERABLE			DETERIO
		31/12/2011		31/12/2011	PRECIO DE VENTA	GASTOS DE VENTA	E= P. VTA. - GTOS. VTA.	E
	A	B	C	D=A-B-C				Si D > E
Instalaciones	115.000	44.771	4.300	65.929	67.080	2.580	64.500	1.429
Instalaciones bodegas	80.000	32.000		48.000	52.000	2.000	50.000	
Muebles y enseres	95.000	31.338	4.233	59.429	60.320	2.320	58.000	1.429
Equip. Computación	68.800	41.156		27.644	31.200	1.200	30.000	
Maquinaria nueva	325.000	88.455	3.133	233.412	241.280	9.280	232.000	1.412
Maquinaria usada	236.500	100.616	4.329	131.556	135.200	5.200	130.000	1.556
Vehículo (Administ.)	114.000	30.667		83.333	91.520	3.520	88.000	
Vehículo reparto	120.000	88.000		32.000	62.400	2.400	60.000	
Repuestos	40.000	16.000		24.000	27.040	1.040	26.000	
TOTAL	1.194.300	473.003	15.995	705.302	768.040	29.540		5.824

AÑO 2012:

ACTIVO	COSTO	(-) DEP.	(-) DET.	VALOR	IMPORTE RECUPERABLE			DETERIO
		ACUM.		LIBROS				
	A	31/12/2012	ACUM	31/12/2012	D=A-B-C	PRECIO DE VENTA	GASTOS DE VENTA	E= P. VTA. - GTOS. VTA.
Instalaciones	115.000	49.733	5.729	59.538	61.360	2.360	59.000	538
Instalaciones bodegas	80.000	40.000		40.000	43.680	1.680	42.000	
Muebles y enseres	95.000	35.800	5.662	53.538	55.120	2.120	53.000	538
Equip. de Comp.	68.800	48.067		20.733	22.880	880	22.000	
Maquinaria nueva	325.000	102.955	4.545	217.500	225.680	8.680	217.000	500
Maquinaria usada	236.500	116.866	5.884	113.750	117.520	4.520	113.000	750
Vehículo (Adm.)	114.000	39.000		75.000	85.280	3.280	82.000	
Vehículo reparto	120.000	120.000		0	0	0		
Repuestos	40.000	24.000		16.000	18.720	720	18.000	
TOTAL	1.194.300	576.420	21.820	596.060	630.240	24.240		2.327

AÑO 2013:

ACTIVO	COSTO	(-) DEP.	(-) DET.	VALOR	IMPORTE RECUPERABLE			DETERIO
		ACUM.		LIBROS				
	A	31/12/2013	ACUM	31/12/2013	D=A-B-C	PRECIO DE VENTA	GASTOS DE VENTA	E= P. VTA. - GTOS. VTA.
Instalaciones	115.000	54.650	6.267	54.083	58240	2.240	56.000	
Instalaciones bodegas	80.000	48.000		32.000	35360	1.360	34.000	
Muebles y enseres	95.000	40.216	6.200	48.583	52000	2.000	50.000	
Equipos de computación	68.800	54.978		13.822	15600	600	15.000	
Maquinaria nueva	325.000	117.422	5.045	202.533	212160	8.160	204.000	
Maquinaria usada	236.500	133.009	6.634	96.857	101920	3.920	98.000	
Vehículo administración	114.000	47.333		66.667	78000	3.000	75.000	
Repuestos	40.000	32.000		8.000	10400	400	10.000	
TOTAL	1.074.300	527.607	24.147	522.546	563.680	21.680		

AÑO 2014:

ACTIVO	COSTO	(-) DEP.	(-) DET.	VALOR	IMPORTE RECUPERABLE			DETERIO
		ACUM.		LIBROS				
	A	31/12/2013	ACUM	31/12/2013	D=A-B-C	PRECIO DE VENTA	GASTOS DE VENTA	E= P. VTA. - GTOS. VTA.
Instalaciones	115.000	59.741	4.350	50.909	55.120	2.120	53.000	
Instalaciones bodegas	80.000	56.000		24.000	27.040	1.040	26.000	
Muebles y enseres	95.000	44.762	4.784	45.455	49.920	1.920	48.000	
Equipos de computación	68.800	61.889		6.911	13.520	520	13.000	
Maquinaria nueva	325.000	131.993	3.578	189.429	198.640	7.640	191.000	
Maquinaria usada	236.500	149.342	5.491	81.667	86.320	3.320	83.000	
Vehículo administración	114.000	55.667		58.333	71.760	2.760	69.000	
Repuestos	40.000	40.000		0	0	0		
TOTAL	1.074.300	599.393	18.204	456.703	502.320	19.320		

ANEXO No. 3

DEPRECIACIÓN SIN EL RECONOCIMIENTO DE PÉRDIDAS POR DETERIORO

ACTIVO	2010	2011	2012	2013	2014
Instalaciones	75.133	69.767	64.400	59.033	53.667
Instalaciones bodegas	56.000	48.000	40.000	32.000	24.000
Muebles y enseres	68.040	63.180	58.320	53.460	48.600
Equipos de computación	34.556	27.644	20.733	13.822	6.911
Maquinaria nueva	251.033	236.267	221.500	206.733	191.967
Maquinaria usada	152.036	135.143	118.250	101.357	84.464
Vehículo administración	91.667	83.333	75.000	66.667	58.333
Vehículo de reparto	64.000	32.000	0	0	0
Repuestos de maquinaria	32.000	24.000	16.000	8.000	0
TOTAL				541.073	

**CUADRO COMPARATIVO PARA DETERMINAR EL VALOR MÁXIMO DE REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO
2013**

ACTIVO	VALOR EN LIBROS 2013		IMPORTE RECUPERABLE C	PERDIDAS POR DETERIORO ACUMULADO	VALOR MÁXIMO DE AJUSTE C-A	SALDO PERDIDAS DETERIORO
	CON PERDIDAS POR DETERIORO A	SIN PERDIDAS POR DETERIORO B				
	Instalaciones	54.083			59.033	
Instalaciones bodegas	32.000	32.000	34.000			
Muebles y enseres	48.583	53.460	50.000	6.200	1.417	4.783
Equipos de computación	13.822	13.822	15.000			
Maquinaria nueva	202.533	206.733	204.000	5.045	1.467	3.578
Maquinaria usada	96.857	101.357	98.000	6.634	1.143	5.491
Vehículo administración	66.667	66.667	75.000			
Repuestos de maquinaria	8.000	8.000	10.000			
TOTAL	522.546	541.073		24.146	5.944	18.202

**CUADRO COMPARATIVO PARA DETERMINAR EL VALOR MÁXIMO DE REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO
2014**

ACTIVO	VALOR EN LIBROS 2014		IMPORTE RECUPERABLE C	PERDIDAS POR DETERIORO ACUMULADO	VALOR MÁXIMO DE AJUSTE C-A	SALDO PERDIDAS DETERIORO
	CON PERDIDAS POR DETERIORO A	SIN PERDIDAS POR DETERIORO B				
	Instalaciones	50.909			53.667	
Instalaciones bodegas	24.000	24.000	26.000			
Muebles y enseres	45.455	48.600	48.000	4.783	2.545	2.238
Equipos de computación	6.911	6.911	13.000			
Maquinaria nueva	189.429	191.967	191.000	3.578	1.571	2.007
Maquinaria usada	81.667	84.464	83.000	5.491	1.333	4.158
Vehículo administración	58.333	58.333	69.000			
TOTAL	456.704	467.942		18.202	7.540	10.662

ANEXO No. 4

	FECHA ADQ.	COSTO ADQUISICIÓN	DEP. ANUAL NIIF (A)	AVALUO SRI (fecha adq.) (B)	LIMITE (C)	EXCESO D= B-C	VIDA UTIL RESTANTE (desde 2012) (E)	DEP. ANUAL GND F=D/E	DEP. ANUAL GD A-F	DEP. ANUAL
Vehículos administració	01/01/2009	70.000	4.667	62.500	35.000	27.500	10	2.750	1.917	4.667
Vehículos administració	01/01/2010	44.000	3.667	39.286		4.286	10	429	3.238	3.667
TOTAL		114.000	8.333			31.786		3.179	5.155	8.333



ANEXO No. 1

1. INFORMACIÓN EMPRESA			
1.1 INFORMACIÓN GENERAL			
1.1.1	Razón social de la empresa		
1.1.2	Representante legal		
1.1.3	RUC		
1.1.4	Provincia, cantón, ciudad, parroquia		
1.1.5	Dirección		
1.1.6	Teléfono, fax, e-mail		
1.1.7	Clasificación (PyME, grande empresa)		
1.1.8	Número total de empleados		
1.1.9	CIIU		
1.1.10	Principales productos CPC2		
1.1.11	Principal actividad productiva		
1.1.12	Cámara a la que está afiliada		
1.1.13	Años de funcionamiento		
1.1.14	Ventas anuales(USD/año)		
1.2 CUMPLIMIENTO DE NORMATIVA AMBIENTAL - OBLIGATORIO			
1.2.1	Dispone de la Licencia o Ficha Ambiental (adjuntar No. de Licencia)		
1.2.2	Cumple con el Plan de Manejo Ambiental (Reporte de monitoreos, adjuntar No.)		
1.2.3	En caso de no disponer de Licencia o Ficha Ambiental, indique si ha ingresado esta documentación (Borrador de Estudio o Ficha) (ingresar número de trámite e indicar institución donde se ingresó)		
1.3 SOLICITUD POR			
1.3.1	Mecanismos de Producción más Limpia		
1.3.2	Mecanismo de generación de energía de fuentes renovables		
1.3.3	Reducción de impacto ambiental de la actividad productiva		
1.3.4	Reducción de emisiones de gases de efecto invernadero		
1.4 SELLO AMBIENTAL			
1.4.1	La maquinaria, equipo y tecnología posee Etiqueta Ecológica?		
1.4.2	Ha calculado su Huella de Carbono ?		
1.4.3	La empresa cuenta con la Certificación Ecuatoriana Ambiental "Punto Verde"?		





INFORMACIÓN PROCESOS EMPRESA

2. PROCESO PRODUCTIVO

2.1 Diagrama de flujo simplificado del proceso productivo de la empresa **donde se ha incluido la M,E,T** (incluir entradas y salidas).

--

3. MAQUINARIA, EQUIPO O TECNOLOGÍA

Nombre	Función	Breve descripción técnica	Proceso productivo dentro del que se incluye la M,E,T
3.1 Descripción de la tecnología			
Implementada	()		
Por implementar	()		
Fuente de la tecnología	Tecnología nativa del área		()
	Tecnología importada (especificar país de origen)		()
	Tecnología relativamente nueva o sin probar (especificar país de origen)		()
	Tecnología desarrollada por el proponente (innovación)		()
Tipo de Tecnología	Basada en el uso de los recursos naturales		()
	Procesamiento/Fabricación		()
	Servicio/Infraestructura		()
Año de fabricación de la M, E, T			





4. PRESIONES AMBIENTALES

4.1. Listado de materias primas y recursos requeridos por la M,E,T y las presiones asociadas al proceso en donde se la ha incluido

Recurso (llenar solo casillas que aplican)	Nombrar el recurso involucrado	Nivel de demanda del recurso (alto, medio, bajo)	Identificación de presiones significativas (marque con una X donde corresponda)					Calificaci ón cualitativa	Calificaci ón numérica total: Selección : alto(3), medio (2), bajo (1)
			Ambiente (local)	Ambiente (regional)	Salud y seguridad humana	Uso de recursos no renovables	Medio social		
4.11	Mater ia prima							0	NULL
								0	NULL
								0	NULL
4.12	Recur sos energ éticos							0	NULL
								0	NULL
								0	NULL
4.13	Recur sos hídric os							0	NULL
								0	NULL
								0	NULL
4.14	Espac io físico (terre nos) en m2							0	NULL
								0	NULL
								0	NULL
4.15	Otro (espe cífiqu e)							0	NULL
								0	NULL
								0	NULL
TOTAL SUMA NUMERICA									0
CONCLUSIÓN									





4.2. Identificación de infraestructura requerida por la M,E,T y las presiones asociadas.

Requerimiento			La infraestructura actual es suficiente para satisfacer la necesidad de la M,E,T? (si o no)	Identificación de presiones significativas del requerimiento de infraestructura						
No.	Item	La M,E,T requiere este ítem (si o no)		Ambiente (local)	Ambiente (regional)	Salud y seguridad humana	Uso de recursos no renovables	Sistemas Sociales	Calificación Cualitativa (alto, medio, bajo)	Calificación numérica total: Selección alto (3), Medio (2), Bajo (1)
4.2.1	Caminos regionales/corredor principal de transportación									NULL
4.2.2	Caminos secundario/arterias urbanas									NULL
4.2.3	Acceso a aeropuertos									NULL
4.2.4	Embarque/acceso a puerto de agua profunda									NULL
4.2.5	Suministro de agua									NULL
4.2.6	Suministro de gas									NULL
4.2.7	Suministro externo de potencia y líneas de potencia									NULL
4.2.8	Acceso a drenajes y/o tratamiento									NULL
4.2.9	Red de telecomunicaciones									NULL
4.2.10	Servicios a la comunidad (ej. escuelas)									NULL
4.2.11	Transportación pública									NULL
4.2.12	vivienda local para los trabajadores									NULL
TOTAL SUMA NUMERICA										0
CONCLUSIÓN										





4.3 Identificación de tecnologías de apoyo requeridas por la M,E,T y las presiones asociadas									
No.	Nombre y breve descripción de la tecnología de apoyo	¿Está esta tecnología disponible actualmente en el país? (si o no)	Identificación de presiones significativas generadas por la instalación y operación de la tecnología de apoyo de la M,E,T						Calificación cuantitativa total: Selección alto (3), medio (2), bajo (1)
			Ambiente (local)	Ambiente (regional)	Salud y seguridad humana	Uso de recursos no renovables	Sistemas sociales	Calificación cualitativa (alto, medio, bajo)	
4.3.1									NULL
4.3.2									NULL
4.3.3									NULL
TOTAL SUMA NUMERICA									0
4.4 Identificación de recursos humanos que se requieren para operación de la M,E,T y las presiones asociadas									
No.	Mano de obra/Habilidades requeridas	¿Están la mano de obra calificada disponible actualmente en el país? (si o no)	Identificación de presiones significativas						Calificación cuantitativa total: Selección alto (3), medio (2), bajo (1)
			Ambiente (local)	Ambiente (regional)	Salud y seguridad humana	Uso de recursos no renovables	Sistemas sociales	Calificación cualitativa (alto, medio, bajo)	
4.4.1	Número de Personas								NULL
	Habilidad requerida								
4.4.2	Número de Personas								NULL
	Habilidad requerida								
TOTAL SUMA NUMERICA									
4.5 Identificación de otras presiones ambientales									
No.	Características relevantes de instalación y operación de la M,E,T que no hayan sido consideradas	Identificación de presiones significativas						Calificación cuantitativa total: Selección alto (3), medio (2), bajo (1)	
		Ambiente (local)	Ambiente (regional)	Salud y seguridad humana	Uso de recursos no renovables	Sistemas sociales	Calificación cualitativa (alto, medio, bajo)		
4.5.1									NULL
4.5.2									NULL
4.5.3									NULL
TOTAL SUMA NUMERICA									0





IDENTIFICACIÓN DE IMPACTOS AMBIENTALES							
5. IMPACTOS AMBIENTALES							
COMPONENTE	SUBCOMPONENTE	FACTOR AMBIENTAL	FASE PRODUCTIVA:				TOTAL
			Nombre subproceso:	Nombre subproceso:	Nombre subproceso:	Nombre subproceso:	
ABIÓTICO	Aire	Calidad del Aire					0
		Nivel sonoro					0
	Suelo	Calidad de suelos					0
		Características físico-mecánicas					0
		Geomorfología					0
	Agua	Calidad de aguas superficiales					0
		Aguas subterráneas o acuíferos					0
BIÓTICO	Flora						0
	Fauna						0
ANTROPICO	Medio perceptual	Vista panorámicas y paisaje					0
		Accesibilidad					0
	Infraestructura	Red de energía eléctrica					0
		Sistema de saneamiento de la zona					0
	Usos del territorio	Sistema general de ordenamiento territorial					0
	Humanos	Calidad de vida					0
		Tranquilidad y Armonía					0
		Salud y seguridad					0
	Economía y población	Empleo					0
Beneficios económicos para la empresa						0	
Beneficios económicos para la población local						0	
TOTAL							0
Conclusión:							

VALORACIÓN DE IMPACTOS	
Impacto Altamente significativo	-3
Impacto Significativo	-2
Impacto Despreciable	-1
Impacto Benéfico	1



EVALUACIÓN EX ANTE / EX POST												
6. VALORACIÓN BONDADES AMBIENTALES M,E,T												
6.1. Indicadores de desempeño proceso productivo antes de instalación de la M,E,T												
Subproceso	Indicadores (Entrada)											
	6.1.1 Recursos Energéticos		6.1.2 Materia Prima		6.1.3 Recursos Hídricos		6.1.4 Sustancias Químicas		6.1.5 Otro (especificar)		6.1.6 Otro (especificar)	
	nombre del recurso	valor indicador (por unidad de producción)	nombre del recurso	valor indicador (por unidad de producción)	nombre del recurso	valor indicador (por unidad de producción)	nombre del recurso	valor indicador (por unidad de producción)	nombre del recurso	valor indicador (por unidad de producción)	nombre del recurso	valor indicador (por unidad de producción)
		unidad:		unidad:		unidad:		unidad:		unidad:		unidad:
Indicadores (Salida)												
Subproceso	6.1.7 Residuos Sólidos no peligrosos		6.1.8 Residuos sólidos peligrosos o especiales		6.1.9 Emisiones gaseosas		6.1.10 Efluentes líquidos		6.1.11 Emisiones de CO2 equivalente		6.1.12 Otro	
	tipo	valor indicador (por unidad de producción)	tipo	valor indicador (por unidad de producción)	parámetro	según unidades indicadas en TULAS	parámetro	según unidades indicadas en TULAS	nombre	Ton CO2 / anual	nombre	valor indicador (por unidad de producción)
		unidad:		unidad:		unidad:		unidad:		unidad:		unidad:
6.2. Indicadores de desempeño proceso productivo posterior a la instalación de la M,E,T												
Subproceso	Indicadores (Entrada)											
	6.2.1 Recursos Energéticos		6.2.2 Materia Prima		6.2.3 Recursos Hídricos		6.2.4. Sustancias Químicas		6.2.5 Otro (especificar)		6.2.6 Otro (especificar)	
	nombre del recurso	valor indicador (por unidad de producción)	nombre del recurso	valor indicador (por unidad de producción)	nombre del recurso	valor indicador (por unidad de producción)	nombre del recurso	valor indicador (por unidad de producción)	nombre del recurso	valor indicador (por unidad de producción)	nombre del recurso	valor indicador (por unidad de producción)
		unidad:		unidad:		unidad:		unidad:		unidad:		unidad:
Indicadores (Salida)												
Subproceso	6.2.7 Residuos Sólidos no peligrosos		6.2.8 Residuos sólidos peligrosos o especiales		6.2.8 Emisiones gaseosas		6.2.9 Efluentes líquidos		6.2.10 Emisiones de CO2 equivalente		6.2.12 Otro	
	tipo	valor indicador (por unidad de producción)	tipo	valor indicador (por unidad de producción)	parámetro	según unidades indicadas en TULAS	parámetro	según unidades indicadas en TULAS	nombre	Ton CO2 / anual	nombre	valor indicador (por unidad de producción)
		unidad:		unidad:		unidad:		unidad:		unidad:		unidad:



6.3 RESULTADOS DE REDUCCION ALCANZADOS EN PORCENTAJES						
6.1. Indicadores de desempeño proceso productivo antes de instalación de la M,E,T						
Subproceso	Indicadores (Entrada)					
	6.1.1 Recursos Energéticos	6.1.2 Materia Prima	6.1.3 Recursos Hídricos	6.1.4 Sustancias Químicas	6.1.5 Otro (especificar)	6.1.6 Otro (especificar)
	NOMBRE:					
	%					
Indicadores (Salida)						
Subproceso	6.1.1 Recursos Energéticos	6.1.2 Materia Prima	6.1.3 Recursos Hídricos	6.1.4 Sustancias Químicas	6.1.5 Otro (especificar)	6.1.6 Otro (especificar)



COMPARACIÓN TECNOLOGÍAS SIMILARES

7. Breve descripción de M,E,T similares *

7.1. Identificación de M,E,T similares, indicar nombre y rápida descripción de éstas, comparando con opción escogida

Nombre M,E,T similar	Descripción	Similitudes	Diferencias	Comparación M,E,T escogida vs. Similar

** Se deberá comparar la M,E,T escogida con al menos una similar*

DECLARO QUE LOS DATOS PROPORCIONADOS EN ESTE DOCUMENTO SON EXACTOS Y VERDADEROS, POR LO QUE ASUMO LA RESPONSABILIDAD LEGAL QUE DE EL SE DERIVEN.

Firma Representante Legal



ANEXO No. 6

CUENTAS	COSTO / REVALÚO	% DEP.		2011		2012		2013		2014	
		NIIF	LRTI	NIIF	LRTI	NIIF	LRTI	NIIF	LRTI	NIIF	LRTI
Edificio	700.000	2%	5%	14.000	25.000	14.000	25.000	14.000	25.000	14.000	25.000
Instalaciones	115.000	7%	10%	5.071	11.500	4.962	11.500	4.917	11.500	5.091	11.500
Instalaciones bodegas	80.000	13%	10%	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000
Muebles y enseres	95.000	7%	10%	4.571	9.500	4.462	9.500	4.417	9.500	4.545	9.500
Equipos de computación (a)	68.800	17%	33%	6.911	9.267	6.911	9.267	6.911	0	6.911	0
Maquinaria nueva	325.000	6%	10%	14.588	32.500	14.500	32.500	14.467	32.500	14.571	32.500
Maquinaria (producción mas limpia)		6%	6%	6.667	6.667	6.667	6.667	6.667	6.667	6.667	6.667
Maquinaria usada	236.500	10%	14%	16.444	33.786	16.250	33.786	16.143	33.786	16.333	33.786
Vehículo administración (b)	114.000	8%	20%	8.333	22.800	8.333	22.800	8.333	22.800	8.333	8.800
Vehículo reparto (c)	120.000	33%	20%	32.000	24.000	32.000	24.000	0	24.000	0	0
Repuestos maquinaria	40.000	20%	20%	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000
TOTAL GASTO DEPRECIACIÓN				124.587	191.019	124.084	191.019	91.854	181.752	92.452	143.752