

**Universidad Andina Simón Bolívar**

**Sede Ecuador**

**Área de Derecho**

Programa de Maestría en Planificación Tributaria y Fiscalidad  
Internacional

**Aplicabilidad del Impuesto Diferido en el Ecuador con los  
efectos introducidos a través de la Ley Orgánica de Incentivos  
a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y su  
Reglamento**

Autora: Delia Alexandra Beltrán Benalcázar

Tutor: Nilo A. Narváez

**Quito, 2015**



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

Yo, Delia Alexandra Beltrán Benalcázar, autora de la tesis titulada “Aplicabilidad del Impuesto Diferido en el Ecuador con los efectos introducidos a través de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y su Reglamento”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magister en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional 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: Marzo del 2017

Firma: .....

## **RESUMEN EJECUTIVO**

Con el propósito de establecer la aplicabilidad del Impuesto Diferido en el Ecuador con los efectos introducidos a través de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y su reglamento, este trabajo de investigación compila en el Capítulo Uno los conceptos fundamentales relacionados con el Impuesto Diferido, adicionalmente interrelaciona los casos de Impuestos Diferidos reconocidos por la Administración Tributaria en el artículo innumerado colocado a continuación del Art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno con las normas contables respectivas conduciendo al lector desde el marco conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF hasta la revisión de los principales requerimientos y revelaciones por cada una de las normas contables relacionadas a cada caso de Impuesto Diferido. El Capítulo Dos enfoca su análisis en el ordenamiento jurídico tributario vigente en el Ecuador y la normativa tributaria aplicable para cada uno de los casos reconocidos por la Administración Tributaria. Adicionalmente, se analizan los casos de Impuestos Diferidos no incluidos por la Administración Tributaria, los efectos de la Circular NAC-DGECCGC15-00012 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 653 del 31 de Diciembre del 2015 y otros factores con incidencia en la determinación y cálculo del Impuesto Diferido como la variación en la tasa de Impuesto a la Renta y la información suplementaria utilizada por la Administración Tributaria como mecanismo de control para evaluar el cumplimiento de la normativa vigente. En el Tercer Capítulo propongo a través de la aplicación práctica visualizar los efectos en la determinación y cálculo del Impuesto a la Renta de acuerdo con la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, una aplicación parcial y limitada a los casos de Impuesto Diferido aceptados por la Administración Tributaria y los efectos de la ausencia del cálculo del Impuesto Diferido en una empresa del sector comercial. Finalmente, en el Capítulo Cuatro se detallan las conclusiones y recomendaciones generales y específicas que plantea la autora del presente trabajo investigativo.

## **DEDICATORIA**

Dedico este trabajo de investigación a mi esposo Marcelo y a mis pequeñas hijas Milena y Ariana, quienes me apoyaron con todo su amor y paciencia para el logro de éste objetivo, por ser la luz que ilumina mi vida y la fuerza para lograr todos mis deseos de superación profesional.

Alexandra

## **AGRADECIMIENTO**

Quiero agradecer a Dios por todas sus bendiciones, a mi esposo Marcelo y mis hijas Milena y Ariana por su amor y apoyo incondicional, a mi madre Rosa por todo su esfuerzo por brindarme educación y enseñarme a superar los obstáculos y a mi suegra Rosario por su ayuda incondicional en cada momento lo que me permitió culminar éste objetivo.

A la Universidad Andina Simón Bolívar-Sede Ecuador, por generar profesionales con un alto espíritu investigativo y aportar en las nuevas generaciones liderando la calidad académica de Posgrado.

A mi director de tesis, el Ing. Nilo Narváez quien con su valioso consejo y aporte de tiempo, experiencia y conocimientos, me guío para el desarrollo del presente trabajo de investigación.

## Tabla de contenido

Capítulo Uno .....	11
Impuesto sobre las Ganancias.....	11
Norma Internacional de Contabilidad NIC 12 – Impuesto sobre las Ganancias.....	11
1.1 Conceptos Fundamentales.....	13
1.2 Interrelación e importancia de la NIC 12 con otras normas contables .....	17
1.2.1 NIC 2 Inventarios.....	23
1.2.2 NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos .....	25
1.2.3 NIC 11 Contratos de Construcción.....	29
1.2.4 NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo.....	31
1.2.5 NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes .....	33
1.2.6 NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas .....	34
1.2.7 NIC 41 Agricultura .....	35
1.3 Reconocimiento de Activos por Impuesto Diferido.....	40
1.3.1. Diferencias temporarias deducibles .....	40
1.3.2. Pérdidas Amortizables y Créditos Tributarios no utilizados .....	41
1.4 Reconocimiento de Pasivos por Impuesto Diferido.....	43
Capítulo Segundo .....	45
Ordenamiento jurídico tributario en el Ecuador.....	45
2.1 Análisis de los cambios introducidos a través de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal .....	45
2.1.1 Pérdidas por deterioro para alcanzar el valor neto de realización .....	46
2.1.2 Pérdidas esperadas en contratos de construcción.....	49
2.1.3 Depreciación del valor activado por desmantelamiento .....	50
2.1.4 Deterioro de propiedades, planta y equipo .....	52
2.1.5 Provisiones no deducibles.....	53
2.1.6 Gastos estimados para la venta de activos no corrientes mantenidos para la venta .....	54

2.1.7	Activos biológicos .....	56
2.1.8	Pérdidas tributarias declaradas.....	57
2.1.9	Créditos tributarios no utilizados generados en períodos anteriores .....	59
2.2	Diferencias temporarias no incluidas en la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y su Reglamento .....	63
2.2.1	Provisión para Cuentas Incobrables.....	63
2.2.2	Provisión para Jubilación Patronal.....	65
2.2.3	Ingresos no objeto de Impuesto a la Renta .....	66
2.3	Variación de la tasa de Impuesto a la Renta y su incidencia en la determinación y cálculo del Impuesto a la Renta corriente y diferido.....	68
2.4	Análisis de la Circular No. NAC-DGECCGC15-00000012 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 653 del 31 de diciembre del 2015.....	70
2.5	Información suplementaria utilizada como mecanismo de control para evaluar el cumplimiento de la normativa vigente .....	75
	Capítulo Tercero .....	82
	Efectos tributarios de la aplicación de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y su reglamento .....	82
3.1	Aplicación del Impuesto Diferido de acuerdo con la NIC 12.....	82
3.2	Aplicación Parcial del Impuesto Diferido considerando únicamente los casos aceptados por la Administración Tributaria en el Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal.....	99
3.3	Ausencia de Aplicación de la NIC 12 .....	101
	Capítulo Cuarto .....	102
	Conclusiones y Recomendaciones .....	102
4.1	Conclusiones .....	102
4.2	Recomendaciones.....	104
	Bibliografía.....	107
	Anexos.....	110

## INDICE DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 RESUMEN CRONOLÓGICO DE APLICACIÓN DE LAS NIIFS POR GRUPOS EMPRESARIALES.....	11
GRÁFICO 2 CRITERIOS DE RECONOCIMIENTO DE UNA PARTIDA CONTABLE EN EL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA O EN EL ESTADO DE RESULTADOS INTEGRALES ...	21
GRÁFICO 3 MEDICIÓN DEL DETERIORO DE ACTIVOS.....	26
GRÁFICO 4 EVOLUCIÓN DEL VALOR RAZONABLE DEL ACTIVO BIOLÓGICO .....	39
GRÁFICO 5 DISPOSICIONES DE LA CIRCULAR N. NAC-DGERCGC16-00000138 CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN.....	50
GRÁFICO 6 VENTA DE ACTIVOS NO CORRIENTES .....	55
GRÁFICO 7 TARIFAS DEL IMPUESTO A LA RENTA VIGENTES EN EL ECUADOR PARA SOCIEDADES .....	69
GRÁFICO 8 ANEXO A13 - ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS PROVENIENTES DE CRÉDITOS FISCALES DE PERÍODOS ANTERIORES.....	76
GRÁFICO 9 ANEXO A13 - ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS PROVENIENTES DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS .....	77
GRÁFICO 10 LÍNEA DEL TIEMPO PARA VISUALIZACIÓN DE LOS INGRESOS DIFERIDOS....	80
GRÁFICO 11 CONCILIACIÓN DEL INGRESO CONTABLE CON LA FACTURACIÓN EMITIDA EN EL EJERCICIO FISCAL .....	80
GRÁFICO 12 ANEXO A13 - REEXPRESIONES O REVALUACIONES DE ACTIVOS FIJOS .....	81

## INDICE DE TABLAS

TABLA 1 CASOS DE IMPUESTOS DIFERIDOS RECONOCIDOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU INTERRELACIÓN CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.....	18
TABLA 2 INTERRELACIONES ENTRE LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS ..	21
TABLA 3 EJERCICIO NIC 2 VALOR NETO DE REALIZACIÓN.....	24
TABLA 4 CÁLCULO DE LA AMORTIZACIÓN DE LA PÉRDIDA TRIBUTARIA.....	42
TABLA 5 ANEXO EXTRACONTABLE DE PÉRDIDAS TRIBUTARIAS .....	42
TABLA 6 PROYECCIÓN DE RESULTADOS EJERCICIO 2016 .....	43
TABLA 7 CIRCULAR NO. DGECCGC15-000012 PARTE I -DISPOSICIONES RELACIONADAS CON LA DEDUCIBILIDAD DE COSTOS Y GASTOS .....	70
TABLA 8 CIRCULAR NO. DGECCGC15-000012 PARTE II - DISPOSICIONES RELACIONADAS CON EL RECONOCIMIENTO TRIBUTARIO DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS .....	71
TABLA 9 CIRCULAR NO. DGECCGC15-000012 - INCONSISTENCIAS DE LA NORMA .....	73
TABLA 10 EJEMPLO DE LA CONCILIACIÓN ENTRE LOS INGRESOS CONTABLES Y LA FACTURACIÓN.....	79
TABLA 11 REGISTROS CONTABLES RELACIONADOS CON EL EJEMPLO DE CONCILIACIÓN ENTRE LOS INGRESOS CONTABLES Y LA FACTURACIÓN .....	79

TABLA 12 MOVIMIENTO CONTABLE DE LA PROVISIÓN POR DETERIORO DE LAS CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES .....	84
TABLA 13 ANEXO A9 ICT - PROVISIÓN PARA CRÉDITOS INCOBRABLES .....	85
TABLA 14 EFECTOS CONTABLES DEL IMPUESTO DIFERIDO RELACIONADO CON LA PROVISIÓN POR DETERIORO DE CARTERA.....	85
TABLA 15 EFECTOS CONTABLES Y TRIBUTARIOS ANUALES DE LA PROVISIÓN POR DETERIORO .....	86
TABLA 16 DETERMINACIÓN DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA RELACIONADA CON LA PROVISIÓN POR DETERIORO DE LAS CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES .....	86
TABLA 17 DETERMINACIÓN DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA POR LA PROVISIÓN PARA DETERIORO DE OTROS ACTIVOS.....	88
TABLA 18 EFECTOS CONTABLES DEL IMPUESTO DIFERIDO RELACIONADO CON LA PROVISIÓN POR DETERIORO DE LOS OTROS ACTIVOS .....	88
TABLA 19 CÁLCULO DEL VALOR NETO DE REALIZACIÓN DE LOS INVENTARIOS.....	89
TABLA 20 DETERMINACIÓN DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA RELACIONADA CON LA PROVISIÓN PARA ALCANZAR EL VALOR NETO DE REALIZACIÓN DE LOS INVENTARIOS	89
TABLA 21 EFECTOS CONTABLES DEL IMPUESTO DIFERIDO RELACIONADO CON LA PROVISIÓN PARA ALCANZAR EL VALOR NETO DE REALIZACIÓN DEL INVENTARIO .....	90
TABLA 22 EFECTOS TRIBUTARIOS DE LA VENTA DE PRODUCTOS PROVISIONADOS POR VNR .....	90
TABLA 23 AUXILIAR CONTABLE DE LOS ACTIVOS FIJOS REVALUADOS .....	91
TABLA 24 DETERMINACIÓN DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA RELACIONADA CON LOS ACTIVOS FIJOS REVALUADOS.....	92
TABLA 25 EFECTOS CONTABLES DEL IMPUESTO DIFERIDO RELACIONADO CON LOS ACTIVOS FIJOS REVALUADOS.....	92
TABLA 26 DETERMINACIÓN DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA RELACIONADA CON LA PROVISIÓN DE GARANTÍAS .....	93
TABLA 27 AUXILIAR CONTABLE Y TRIBUTARIO DE LA CUENTA DE PROVISIONES VARIAS .....	94
TABLA 28 DETERMINACIÓN DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA RELACIONADA CON LAS PROVISIONES VARIAS .....	94
TABLA 29 EFECTOS CONTABLES DEL IMPUESTO DIFERIDO RELACIONADO LAS PROVISIONES VARIAS .....	95
TABLA 30 DETALLE DE PASIVOS POR INGRESOS DIFERIDOS .....	95
TABLA 31 DETERMINACIÓN DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA RELACIONADA CON INGRESOS DIFERIDOS.....	96
TABLA 32 EFECTOS CONTABLES DEL IMPUESTO DIFERIDO RELACIONADO CON LOS INGRESOS DIFERIDOS.....	96
TABLA 33 RESUMEN DEL CÁLCULO ACTUARIAL POR TIEMPO DE SERVICIO .....	97

TABLA 34 DETERMINACIÓN DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA RELACIONADA CON LA PROVISIÓN PARA JUBILACIÓN PATRONAL .....	98
TABLA 35 EFECTOS CONTABLES DEL IMPUESTO DIFERIDO RELACIONADO CON LA PROVISIÓN PARA JUBILACIÓN PATRONAL .....	98
TABLA 36 DETALLE DE COSTOS DEDUCIBLES Y NO DEDUCIBLES DEL PERÍODO .....	98
TABLA 37 EFECTOS DE LA APLICACIÓN PARCIAL DEL IMPUESTO DIFERIDO EN EL GASTO DE IMPUESTO A LA RENTA DEL PERÍODO .....	100
TABLA 38 EFECTOS DE LA APLICACIÓN PARCIAL DEL IMPUESTO DIFERIDO EN EL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA .....	100
TABLA 39 EFECTOS COMPARATIVOS DE LOS CASOS PLANTEADOS DE IMPUESTO DIFERIDO .....	101
TABLA 40 EFECTOS DE LA APLICACIÓN EN EL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA .....	101

# Capítulo Uno

## Impuesto sobre las Ganancias

### Norma Internacional de Contabilidad NIC 12 – Impuesto sobre las Ganancias

Las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF son un conjunto de normas reconocidas globalmente relacionadas con la preparación de los estados financieros, que establecen las partidas que deben registradas como activos, pasivos, ingresos, costos y gastos. Adicionalmente, dan el marco de referencia para medir y reconocer dichas partidas, así también su presentación en los estados financieros, y sus principales revelaciones.

Las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF son emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad “International Accounting Standards Board-IASB” por sus siglas en inglés. “A través de la Resolución No. 06.Q.ICI.004 de la Superintendencia de Compañías del Ecuador publicada en el Registro Oficial No. 348 del 4 de septiembre del 2006, dicho organismo estableció que las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) son sustituidas por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) a partir del 1 de enero de 2009, plazo que fue ampliado por medio de la Resolución No. 08.G.DSC.010 del 31 de diciembre del 2008”,<sup>1</sup> ésta resolución incluye un cronograma de aplicación obligatoria a través de grupos de empresas para su aplicación a partir del 2010 hasta el 2012, como se evidencia en el siguiente gráfico, fecha en la cual fue de aplicación obligatoria para todas las empresas.

**Gráfico 1 Resumen cronológico de aplicación de las NIIFs por grupos empresariales**

Grupo 1 2010	<ul style="list-style-type: none"><li>• Compañías reguladas por la Ley de Mercado de Valores.</li><li>• Compañías que ejercen actividades de auditoría externa.</li></ul>
Grupo 2 2011	<ul style="list-style-type: none"><li>• Compañías sujetas a la aplicación de NIIF completas.</li><li>• Compañías holding o tenedoras de acciones de grupos empresariales.</li><li>• Compañías de economía mixta constituidas por el Estado y entidades del sector público.</li><li>• Sucursales de compañías extranjeras.</li><li>• Paraestatales, privadas o mixtas, organizadas como personas jurídicas que ejerzan sus actividades en el Ecuador.</li></ul>
Grupo 3 2012	<ul style="list-style-type: none"><li>• Compañías que cumplan los condicionantes de NIIF PYMES (Activos inferiores a US\$4,000,000, Ventas menores a US\$5,000,000 y menos de 200 trabajadores).</li></ul>
Grupo 4 2017	<ul style="list-style-type: none"><li>• Las compañías intermediarias de reaseguros, peritos de seguros y asesoras productoras de seguros, siendo su año de transición el correspondiente al ejercicio económico 2016.</li></ul>

Fuente: Resolución No. 08.G.DSC.010  
Elaboración propia

<sup>1</sup> Fiel Web 2014, Manual Legal del Contador, [http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=1067201&Nombre=&T= manual legal del contador&Opcion=1&Buscar=1&Historico=0](http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=1067201&Nombre=&T=manual%20legal%20del%20contador&Opcion=1&Buscar=1&Historico=0), Consulta 25 de Septiembre del 2015.

El proceso de adopción de esta nueva normativa contable, ha causado incertidumbre en el tratamiento de ciertos reconocimientos de efectos tanto corrientes como futuros, tal es el caso de los requeridos en el Norma Internacional de Contabilidad NIC 12, la que establece la necesidad de determinar los efectos tributarios de la divergencia entre la normativa contable y los límites tributarios establecidos en la legislación tributaria vigente, dichos efectos podrían ser recuperación o liquidación de los valores en libros tanto de los activos o pasivos en el estado de posición financiera de la empresa. Según Mario Hansen-Holm en su libro NIIF Teoría y Práctica “la contabilidad de los Impuestos sobre las Ganancias se ve complicada por el hecho de que, en la mayoría de las jurisdicciones, los montos de los ingresos y gastos reconocidos fiscalmente en un período determinado no corresponden exactamente a los que se reconoció en los Estados Financieros (ya sean preparados de acuerdo a principios de contabilidad nacionales o NIIF)”<sup>2</sup>, esto precisamente debido a que la normativa tributaria ecuatoriana no prevé ciertos tratamientos contables requeridos por las NIIF, por lo anterior podrían existir efectos relacionados con la temporalidad de ciertas partidas que se pueden reconocer contablemente en un período fiscal, pero su deducción o uso se efectuaría en periodos futuros.

Desde la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF en el Ecuador existe un sesgo por la tradicional preponderancia de las reglas tributarias sobre las NIIF debido a la incertidumbre de los efectos tributarios por su aplicación para no generar ingresos cuya definición tributaria no es clara.

Por su parte, a través de Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y su Reglamento publicados el 29 y 31 de diciembre del 2014 respectivamente, la Administración Tributaria habría aceptado parcialmente la existencia de ciertas partidas que dan origen al Impuesto Diferido, dejando la interrogante del tratamiento tributario de las partidas no incluidas en este cuerpo legal.

El propósito de las NIIF es establecer la realidad económica de los estados financieros, por lo cual al final del período contable se debe establecer a través de la conciliación contable - tributaria si la natural aplicación de las NIIF en alguna partida supera los límites tributarios para incluirla en la determinación y cálculo del Impuesto a la Renta. Por lo expuesto, en un proceso de cierre fiscal es indispensable la elaboración

---

<sup>2</sup> Hansen-Holm Mario Arturo, NIIF Teoría y práctica Manual para implementar las Normas Internacionales de Información Financiera(Guayaquil: Distribuidora de Textos del Pacífico S. A., 2009), 171

de la conciliación contable - tributaria, la cual tiene por objeto obtener la base tributaria partiendo del saldo de la utilidad contable considerando adicionalmente aquellos gastos que requirieron ser contabilizados bajo principios contables pero que no son deducibles de acuerdo con las normas tributarias.

La NIC 12 establece una metodología para la determinación del Impuesto a las Ganancias, en la cual la parte fundamental es la estimación de la base fiscal pues el saldo en libros corresponderá a la aplicación de cada norma contable (NIC o NIIF) en cada partida de balance.

## 1.1 Conceptos Fundamentales

A continuación se detallan los términos contables – tributarios que se utilizarán con más frecuencia en el análisis del Impuesto sobre las Ganancias – NIC 12, con una definición de su significado:

**Ganancia (Pérdida) Fiscal.** Es el monto que resulta de restar las deducciones permitidas por la normativa tributaria de los ingresos gravables de conformidad con las normas impositivas vigentes en cada país a la fecha de determinación del resultado fiscal.

Según Gerardo Guajardo Cantú y Nora E. Andrade de Guajardo, la base gravable (fiscal) es el resultado de restar de los ingresos que se consideren acumulables para efectos de impuestos de acuerdo con las leyes fiscales todas las deducciones autorizadas<sup>3</sup>.

**Diferencias Temporarias.** Según la NIC 12 “Las diferencias temporarias son las que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal”.<sup>4</sup> Las diferencias temporarias que los principios contables tienen con las disposiciones tributarias representan el impuesto pagado en exceso o que se pagará en el futuro entre un año fiscal y los subsecuentes. En la línea del tiempo que puede incluir más de un ejercicio fiscal, las diferencias temporarias desaparecen, lo cual se valida al totalizar los resultados acumulados de varios ejercicios, pues los resultados contables y fiscales son los mismos y en consecuencia la suma de los impuestos pagados en el transcurso de tiempo son idénticos. Por lo mencionado, las diferencias

---

<sup>3</sup> Cfr. Gerardo Guajardo Cantú y Nora E. Andrade de Guajardo, Contabilidad Financiera (México D. F.: McGraw Hill, 2008), 18

<sup>4</sup> Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, Normas Internacionales de Información Financiera (Londres: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2010), 401

temporarias pueden dar origen al registro de Activos por Impuesto Diferido, si las diferencias son beneficios deducibles o a Pasivos por Impuestos Diferidos si las diferencias resultaren imponibles.

**Diferencias Permanentes.** Son aquellas diferencias entre el importe en libros contables de una cuenta y su base fiscal que aumentan o disminuyen el Impuesto a la Renta por pagar, pero que no van a tener un efecto en el cálculo del resultado tributario futuro, por lo anterior no influyen en el gasto de Impuesto a la Renta diferido. Por ejemplo: las multas y los gastos sin comprobantes de venta válidos.

Según el Instructivo para la declaración del Impuesto a la Renta y presentación de información financiera - Formulario único de sociedades y establecimientos permanentes, vigente para el ejercicio fiscal 2015, las diferencias permanentes “comprenden todos los ingresos (gastos) que son exentos (no deducibles) de Impuesto a la Renta en el ejercicio fiscal declarado, y no serán gravados (deducibles) en ejercicios fiscales futuros”<sup>5</sup>.

**Impuesto Corriente.** Corresponde al valor resultante de la ganancia del periodo por la tarifa del Impuesto a la Renta vigente en el periodo fiscal, por el cual se registra un pasivo y cuya contrapartida contable es un gasto; sin embargo, si lo pagado vía anticipos de Impuesto a la Renta, excede el valor del gasto por Impuesto a la Renta se debe registrar un activo por el impuesto corriente denominado Impuesto a la Renta pagado en exceso o indebidamente.

Según la Guía de NIC – NIIF de Miller el impuesto corriente o actual constituye “el monto de impuesto a la renta pagadero (recuperable) con respecto al beneficio imponible (pérdida imponible) por un período o ejercicio”<sup>6</sup>.

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

---

<sup>5</sup> Servicio de Rentas Internas SRI, Instructivo para la declaración del impuesto a la renta y presentación de información financiera - Formulario único de sociedades y establecimientos permanentes, 2 de febrero del 2016

<sup>6</sup> Alexander, David y Archer Simon. Guía Miller de Normas Internacionales de Contabilidad / Normas Internacionales de Información Financiera, (Chicago, CCH Incorporated, 2005). 20.07

pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros.”<sup>7</sup>

Por lo expuesto, la base fiscal de los diferentes rubros del estado de situación financiera es el equivalente de un balance fiscal, en el cual se encuentran cada uno de los estados financieros anuales elaborados con la aplicación de las normas contables correspondientes, en los cuales se eliminaron en cada año los efectos de las partidas de la conciliación contable tributaria.

**Base Contable.** Es el valor en libros contables de activos y pasivos. En el Ecuador a partir del ejercicio contable 2010 son los saldos de activos y pasivos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF.

**Ejercicio impositivo.** Para propósitos tributarios “El ejercicio impositivo es anual y comprende el lapso que va del 1º. de enero al 31 de diciembre”<sup>8</sup>.

**Conciliación Tributaria.** Es un anexo extracontable que concilia el resultado contable con el resultado fiscal, según el Art. 46 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno para establecer la base imponible, se restará de la utilidad o pérdida líquida del ejercicio:

- La participación laboral en las utilidades de las empresas;
- El valor total de ingresos exentos y no objeto de Impuesto a la Renta;
- Amortización de las pérdidas establecidas con la conciliación tributaria de años anteriores;
- El incremento neto de empleos;
- El 150% del valor de las remuneraciones y beneficios sociales pagados a empleados contratados con discapacidad o sus sustitutos siempre que se exceda el porcentaje legal mínimo de personas con discapacidad, así como también de los adultos mayores o migrantes retornados mayores a cuarenta años;
- En el caso de nuevas inversiones en zonas económicamente deprimidas, la deducción corresponde al valor de los sueldos y salarios pagados a sus trabajadores durante los primeros cinco periodos fiscales.

---

<sup>7</sup> Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, Normas Internacionales de Información Financiera (Londres: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2010), A402

<sup>8</sup> Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno [2004], Título I, “Impuesto a la Renta”, Suplemento del Registro Oficial No. 463 (17 de noviembre del 2004), Art. 7

- Para el caso de micro, pequeñas y medianas empresas, se restará el 100% adicional de los gastos de capacitación técnica, gastos para mejora en la productividad y gastos de viaje que permitan el acceso a mercados internacionales;
- El 100% adicional de la depreciación y amortización por la adquisición de maquinarias, equipos y tecnologías, y otros gastos, destinados a la implementación de mecanismos de producción más limpia, siempre que éste concepto no supere el 5% de los ingresos totales;
- Ingresos sujetos al Impuesto a la Renta único; y,
- La deducción del 50% adicional de los gastos que efectúen por concepto de Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) generado en los servicios de telefonía fija y móvil avanzada que contraten para el ejercicio de su actividad los contribuyentes cuya actividad económica principal sea la operación de oficinas centralizadas de gestión de llamadas.<sup>9</sup>
- Cualquier otra deducción establecida por ley a la que tenga derecho el contribuyente.

Por otro lado se sumarán a la utilidad o pérdida líquida:

- Los gastos no deducibles efectuados en el país y en el exterior;
- Los gastos incurridos para la generación de ingresos exentos o no objeto, y el porcentaje de participación laboral en las utilidades de las empresas atribuibles a los ingresos exentos o no sujetos;
- Costos y gastos deducibles incurridos para generar ingresos sujetos al Impuesto a la Renta Único; y,
- El valor del ajuste por precios de transferencia, si existiese.
- Adicionalmente a través del Art. 9 de la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto del 16 de Abril del 2016, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 759, del 20 de mayo del 2016 se estableció que las nuevas inversiones productivas que se ejecuten en los siguientes tres años contados a partir de la vigencia de ésta ley, en la provincia de Manabí, el cantón Muisne y otras circunscripciones afectadas de la provincia de Esmeraldas que se definan mediante Decreto, estarán exoneradas del pago del Impuesto a la Renta durante cinco años,

---

<sup>9</sup> Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas [2016], Suplemento del Registro Oficial No. 744, (29 de abril del 2016), Artículo 1 Numeral 4

contados desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles únicamente a la nueva inversión.<sup>10</sup>

**Goodwill.** Es un activo equivalente al exceso del valor de los activos identificables recibidos en una combinación de negocios sobre los pasivos asumidos medidos de acuerdo con la NIIF 3 en la fecha de compra. El goodwill se denomina también fondo de comercio o crédito mercantil.

Según Gerardo Guajardo Cantú y Nora E. Andrade de Guajardo “el valor de un negocio puede ser mayor que el monto de los activos identificables, ya sean tangibles o intangibles. Dicho excedente se reconoce por la capacidad que tiene el negocio para gozar de cierto prestigio comercial entre el público y, especialmente, entre sus clientes. A ese prestigio comercial que posee una organización se le denomina crédito mercantil”<sup>11</sup>.

Para el autor Jesús Urías Valiente, el fondo de comercio es el intangible por antonomasia, por cuanto es el exceso de valor de una empresa considerada como un ente vivo sobre el valor patrimonial de sus activos netos, es decir sus activos menos pasivos denominado también patrimonio<sup>12</sup>.

## **1.2 Interrelación e importancia de la NIC 12 con otras normas contables**

A través de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y su Reglamento publicados el 31 de diciembre del 2014, la Administración Tributaria reconoce nueve casos de Impuestos Diferidos. Adicionalmente, a través del Suplemento del Registro Oficial No. 647 del 11 de diciembre del 2015 se reconoce el décimo caso de Impuesto Diferido, los cuales se enlistan a continuación, por lo que analizaré la o las normas contables relacionadas con cada uno de ellos:

“Art. (...).- Impuestos diferidos.- (Agregado por el Art. 10 del D.E. 539, R.O. 407-3S, 31-XII-2014).- Para efectos tributarios y en estricta aplicación de la técnica

---

<sup>10</sup> Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto del 16 de Abril del 2016 [2016], Título “Incentivos para las Zonas Afectadas”, Suplemento del Registro Oficial No. 759 (20 de mayo del 2016), Art. 9

<sup>11</sup> Cfr. Gerardo Guajardo Cantú y Nora E. Andrade de Guajardo, Contabilidad Financiera (México D. F.: McGraw Hill, 2008), 446

<sup>12</sup> (Valiente 2004), 161

contable, se permite el reconocimiento de activos y pasivos por Impuestos Diferidos, únicamente en los siguientes casos y condiciones”<sup>13</sup>:

**Tabla 1 Casos de Impuestos Diferidos reconocidos por la Administración Tributaria y su interrelación con las Normas Internacionales de Contabilidad**

<b>Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno</b>	<b>Norma Internacional de Contabilidad relacionada</b>
Las pérdidas por deterioro parcial producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario.	NIC 2 Inventarios y NIC 36 Deterioro en el Valor de los Activos
Las pérdidas esperadas en contratos de construcción generadas por la probabilidad de que los costos totales del contrato excedan los ingresos totales del mismo.	NIC 11 Contratos de construcción
La depreciación correspondiente al valor activado por desmantelamiento.	NIC 16 Propiedad, planta y equipo
El valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo.	NIC 16 Propiedad, planta y equipo y NIC 36 Deterioro en el valor de los activos
Las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y pensiones jubilares patronales.	NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes
Las ganancias o pérdidas que surjan de la medición de activos no corrientes mantenidos para la venta.	NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas
Reconocimiento y medición de activos biológicos.	NIC 41 Agricultura
Las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria de ejercicios anteriores.	NIC 12 Impuesto a las Ganancias
Los créditos tributarios no utilizados, generados en períodos anteriores.	NIC 12 Impuesto a las Ganancias

<sup>13</sup> Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno [2010], Título I, “Impuesto a la Renta”, Suplemento del Registro Oficial No. 209 (8 de junio del 2010), Artículo innumerado a continuación del Art. 28

<p>La amortización de inversiones tangibles o intangibles registrado bajo la técnica contable que exceda al valor de la amortización tributaria en contratos de servicios contemplados en la Ley de Hidrocarburos.</p>	<p>NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales- Reglamento de Contabilidad de las Inversiones, Costos y Gastos aplicable a los contratos de Asociación para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos</p>
--	---

Fuente: Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

Elaboración propia

Con el propósito de analizar las normas contables enunciadas es fundamental detallar el marco conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad. El marco conceptual es una respuesta del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad IASC a la gran variedad de usuarios, ambientes y criterios utilizados en todo el mundo en la preparación de los estados financieros, su objetivo es armonizar las regulaciones, normas contables y procedimientos, principalmente describiré lo referente a la definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros.

A continuación se ha recopilado las definiciones para los elementos relacionados con la evaluación de la situación financiera:

**Activo.** “Es un recurso controlado por la empresa, como resultado de acontecimientos pasados, y del que se espera que fluyan beneficios económicos futuros para la empresa.”<sup>14</sup>

**Pasivo.** Según la Guía de NIC y NIIF de Miller un pasivo es una obligación presente que surge de acontecimientos pasados, tales como acuerdos contractuales o leyes por las que se espera el desprendimiento de recursos.

En términos elementales los pasivos son todas las deudas que tiene la empresa y todo lo que no le pertenece<sup>15</sup>.

**Patrimonio.** Se define como el exceso del total de activos de la empresa después de disminuir sus obligaciones o pasivos.

<sup>14</sup> Alexander, David y Archer Simon. Guía Miller de Normas Internacionales de Contabilidad / Normas Internacionales de Información Financiera. Chicago, CCH Incorporated, 2005.

<sup>15</sup> Instituto Andino de Artes Populares. Contabilidad Básica Paso a Paso. (Quito: IADAP,1999), 11

Según Gerardo Guajardo Cantú y Nora E. Andrade de Guajardo “el marco conceptual de las normas internacionales de información financiera hacen referencia al término “patrimonio neto” y especifica que puede subdividirse para efectos de su presentación en el balance, mostrándose por separado los fondos aportados por los accionistas, las utilidades pendientes de distribución y las reservas específicas procedentes de utilidades. La creación de reservas viene obligada por leyes o reglamentos, con el fin de dar a la entidad y a sus acreedores una protección adicional contra los efectos de las pérdidas”<sup>16</sup>.

Los ingresos y gastos son considerados en el marco conceptual como los elementos que permiten la evaluación del desempeño de la entidad y la medición de los beneficios, sus definiciones son:

**Ingresos.** El resumen técnico del marco conceptual publicado por la Fundación IFRS define como ingresos los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable que dan lugar a incrementos de activos o disminuciones de pasivos, cuyo resultado final es el aumento del patrimonio por una fuente diferente a las aportaciones de sus propietarios.<sup>17</sup>

Un concepto similar lo presenta el autor Jesús Urías Valiente del libro Teoría de la Contabilidad Financiera puntualizando que “los ingresos constituyen incrementos del patrimonio neto al implicar un incremento de activo derivado de la entrega de cosas o de la prestación de servicios por parte de la empresa”<sup>18</sup>.

**Gastos.** El marco conceptual establece como gastos los decrementos en los beneficios económicos, producidos en el periodo contable por el agotamiento de los activos o el incremento de pasivos, que dan como resultado la disminución del patrimonio por una causa diferente a las distribuciones del patrimonio a los socios o accionistas.

El mismo autor define por su parte a los gastos como “disminuciones del patrimonio neto, como consecuencia del consumo de activos, encaminados a la generación de ingresos”<sup>19</sup>.

---

<sup>16</sup> Gerardo Guajardo Cantú y Nora E. Andrade de Guajardo, Contabilidad Financiera (México D. F.: McGraw Hill, 2008), 490

<sup>17</sup> Cfr. <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/Marco%20Conceptual.pdf>  
Consulta 24 de Septiembre del 2015.

<sup>18</sup> Jesús Urías Valiente, Teoría de la Contabilidad Financiera, (Madrid: Ediciones Académicas S. A., 2004), 38

<sup>19</sup> *Ibíd.*

## Criterios de reconocimiento de los elementos de los estados financieros

El reconocimiento es el proceso de incorporar una partida contable en uno de los estados financieros y los criterios son:

**Gráfico 2 Criterios de reconocimiento de una partida contable en el estado de situación financiera o en el estado de resultados integrales**



Fuente: Marco conceptual de las NIIF  
Elaboración propia

El reconocimiento de una partida que cumple los criterios mencionados anteriormente da lugar a la existencia de una o varias interrelaciones contables o contrapartidas, que se pueden evidenciar en la siguiente tabla:

**Tabla 2 Interrelaciones entre los elementos de los estados financieros**

Elemento del estado financiero	Contrapartida
Δ Activo	Δ Pasivo
Δ Activo	Δ Patrimonio
Δ Activo	Δ Ingreso
Δ Activo	∇ Activo
∇ Activo	Δ Gasto
∇ Pasivo	∇ Activo
∇ Pasivo	Δ Pasivo
∇ Patrimonio	∇ Activo

Fuente: Elaboración propia

Δ Incremento

∇ Disminución

## Medición de los elementos de los estados financieros

Según el marco conceptual de las NIIF, la medición consiste en el establecimiento de las unidades monetarias por las cuales los elementos de los estados

financieros deben ser reconocidos, a través del establecimiento de una base particular de medición y pueden ser:

**Costo histórico.** Según el marco conceptual de las NIIF, en las cuentas de activo representa el valor pagado al momento de su adquisición; y en los pasivos es el importe a cambio del cual se recibieron los productos.<sup>20</sup>

**Costo Corriente.** Es el valor que la empresa necesitaría el día de hoy para adquirir el mismo activo o en el caso de los pasivos para cancelar en este momento la obligación contraída. Según el libro NIIF Teoría y Práctica los activos se llevan contablemente por el monto del efectivo o sus equivalentes que deberían pagarse si se adquiriese en la actualidad un activo de similares características y los pasivos por el importe de efectivo que se requiere para liquidar la obligación al momento presente.<sup>21</sup>

**Valor realizable.** Los activos se contabilizan por los montos de efectivo o sus equivalentes que pueden ser obtenidos en el momento actual, por la venta voluntaria de los mismos. Los pasivos por su parte se registran por los valores conocidos y sin descuentos que se espera permitan la cancelación de las obligaciones en el curso normal del negocio.

Según el autor Edmundo Flórez en la Guía explicativa sobre Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, el valor de realización es el precio estimado de venta de un activo, resalta además que el valor de realización no es lo mismo que el valor razonable porque éste es un valor determinado en igualdad de condiciones pactado en una negociación, indicando que posiblemente en algunas situaciones sean iguales el valor realizable y el valor razonable, pero no necesariamente<sup>22</sup>.

**Valor presente.** Los activos son traídos a su valor actual descontando de aquellos beneficios económicos futuros que se prevé generarían en el curso normal de operaciones y los pasivos se revelan al valor descontado de los beneficios económicos futuros que se espera son requeridas para honrar las deudas también en el curso normal de operaciones.

---

<sup>20</sup> Cfr. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, Normas Internacionales de Información Financiera (Londres: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2010), B1702

<sup>21</sup> Cfr. (Holm, y otros 2009), 135

<sup>22</sup> Edmundo Alberto Flórez Sánchez, Guía explicativa sobre Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, (Colombia: Editora actualícese.com Ltda., 2013), 96

Financieramente el valor presente es “el valor actual en dólares de un monto futuro; es decir, la cantidad de dinero que debería invertirse hoy a una tasa de interés determinada, durante un periodo específico, para igualar el monto futuro”<sup>23</sup>.

### **1.2.1 NIC 2 Inventarios**

La NIC 2 define como inventarios a los activos poseídos para la venta – producto terminado, a los productos en proceso de producción, los materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción; y, los repuestos y equipos de reserva y mantenimiento cuya utilización fuere en un tiempo menor a un año. Por su parte, las Normas Mexicanas de Información Financiera en su Boletín C-4 define como inventarios a los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su posterior venta<sup>24</sup>.

Según la NIC 2, el valor en libros de los inventarios es reconocido como un gasto del período en el momento de la venta, en el cual se reconocen los ingresos ordinarios relacionados.

El costo de los inventarios incluye los siguientes rubros:

- Costos de adquisición: Incluyen el precio de compra, costos de transporte de los inventarios desde el proveedor hasta el punto de venta, almacenamiento y manejo del inventario, impuestos no recuperables y otros costos.
- Costos incurridos para la producción y transformación: Incluyen la materia prima, materiales, mano de obra, costos indirectos de fabricación y otros costos que estén relacionados con la producción como los costos de mantenimiento y depreciación de la planta o la amortización del software que se utiliza en el proceso productivo.
- Otros costos incurridos para colocar a los inventarios en condición de ser vendidos, por ejemplo una personalización requerida por un cliente o los costos de embalaje.

La norma establece que los inventarios se miden al menor entre el costo y el valor neto realizable (VNR).

Valor neto realizable o VNR “es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta”.<sup>25</sup>

---

<sup>23</sup> Lawrence J. Gitman y Chad Zutter, Principios de Administración Financiera (México: Pearson Educación de México S. A. de C. V., 2012), 159

<sup>24</sup> Cfr. Gerardo Guajardo Cantú y Nora E. Andrade de Guajardo, Contabilidad Financiera (México D. F.: McGraw Hill, 2008), 382

<sup>25</sup> (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB 2010), A326

La NIC 2 establece que cuando el costo de los inventarios de productos terminados presente un riesgo de recuperabilidad debido a que los ítems se encuentran dañados, discontinuados, obsoletos o si tienen una baja en los precios de mercado se debe constituir o incrementar la provisión para ajustar los inventarios a su valor neto de realización. Adicionalmente, otros indicativos de pérdida pueden ser el incremento en los costos estimados para la terminación de los productos en proceso o la existencia de costos de reposición de la materia prima o materiales inferiores que afecten el mercado de los productos que la empresa vende y causen la disminución del precio de venta de los productos terminados.

Es indispensable efectuar una evaluación del VNR en cada período a efectos de establecer si se debe incrementar o reversar el castigo para las partidas de inventarios. Según el párrafo 34 de la NIC 2 “el importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, será reconocido en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida”<sup>26</sup>. KPMG en el texto las NIIF comentadas edición 2006, indica que las rebajas en el valor de los inventarios y cualquier reverso de las mismas debe contabilizarse como costo de ventas. La norma contable dispone el reconocimiento de una reducción en el valor en libros cuando los inventarios estén dañados u obsoletos, que es la denominada provisión para obsolescencia de inventarios.

### Ejemplo 1

Calculo del valor neto de realización:

**Tabla 3 Ejercicio NIC 2 Valor Neto de Realización**

Producto	Costo	VNR	Menor
X	100	100	100
Y	130	150	130
Z	120	40	40
Total	350	290	270

**Fuente: Elaboración propia**

En el ejemplo propuesto los inventarios en el balance deben estar valorados al menor entre costo y VNR por cada ítem del inventario, esto en total suma US\$ 270.

<sup>26</sup> (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB 2010), A331

## Ejemplo 2

La empresa tiene inventarios con un costo de US\$ 100.000, por efecto de la existencia de una sobre oferta en el mercado, por lo que se ve afectada en una rebaja en el valor y su valor neto de realización es de US\$ 80.000 al 31 de diciembre del 2014. En febrero del 2015 la oferta de éste producto disminuye y el precio de venta es de US\$ 120.000. El aumento del valor neto de realización debe ser revelado a través de un reverso de la rebaja por US\$ 20.000 en el año 2015, cuando se venden éstos inventarios. A continuación los registros contables en diario general de ambos ejercicios:

Fecha	Cuenta Contable	Debe	Haber
	-----1-----		
31-Dic-14	Costo de Ventas	20.000	
	Inventario de Producto Terminado		20.000
	Registro de la disminución del VNR del Inventario		
	-----2-----		
1-Feb-15	Inventario de Producto Terminado	20.000	
	Costo de Ventas		20.000
	Registro del reverso por el aumento del VNR del Inventario		
	-----3-----		
15-Feb-15	Cuentas por Cobrar Comerciales	120.000	
	Ingresos Ordinarios		120.000
	Registro de la venta a precio de venta		
	-----4-----		
15-Feb-15	Costo de Ventas	100.000	
	Inventario de Producto Terminado		100.000
	Registro de la salida del inventario por ventas		

### 1.2.2 NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos

“La NIC 36 trata el deterioro del valor del inmovilizado material, el fondo de comercio, los activos intangibles y las inversiones en dependientes, negocios conjuntos y asociadas.”<sup>27</sup>

Según la NIC 36 párrafo 7, el valor de un activo se deteriora cuando el valor en libros del mismo excede a su importe recuperable o existe algún indicio de que no continuará generando efectivo. La norma requiere que se efectúe al menos una comprobación de deterioro al final de cada ejercicio.

<sup>27</sup> (KPMG Asesores S. L. 2005), 386

La NIC 36 establece que para determinar el importe del deterioro en el valor de un activo se deberá comparar el valor en libros de un activo con el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta y el valor de uso o valor actual neto de los flujos de caja futuros. Sin embargo, cuando el valor razonable menos los costos de venta o el valor en uso de un activo fuere superior al valor en libros no se requiere el cálculo del otro rubro, pues existe evidencia de que el activo no está deteriorado.

**Gráfico 3 Medición del deterioro de activos**



**Fuente: NIC 36**  
**Elaboración propia**

Según la NIC 36 se deberá reconocer una pérdida por deterioro (gasto) en cualquier momento cuando el valor recuperable sea menor al valor en libros, con excepción de los activos revaluados en los cuales las pérdidas por deterioro constituyen una disminución de la revaluación.

La norma establece también que se debe efectuar una comprobación anual del deterioro de los activos intangibles con vida indefinida y de aquellos que no se encuentren disponibles para su uso. Sin embargo, según el párrafo 24 de la NIC 36, se podría utilizar los cálculos que originen el importe recuperable del año anterior si existía un margen considerable entre el importe recuperable y el valor en libros, o cuando se cuantifique como remota o nula la probabilidad de que el importe recuperable varíe significativamente respecto del utilizado, y cuando las entradas en efectivo del activo intangible no se puedan medir independientemente de otros activos, lo que representaría

que se evaluó su deterioro como parte de la unidad generadora de efectivo a la cual pertenece.<sup>28</sup>

Los indicadores de deterioro pueden ser tanto externos como internos. Por ejemplo un activo puede ser provisionado por deterioro si está dañado de alguna manera que impida el uso de su capacidad total o cuando el mercado al que pertenece presenta una reducción significativa.

Entre las fuentes externas están el valor de mercado del activo, cambios en el entorno legal, económico, tecnológico, el incremento de las tasas de interés que conlleven al aumento de la tasa de descuento para el cálculo del valor en uso del activo.

Por su parte las fuentes internas de información comprenden la obsolescencia o deterioro físico de un activo, la disminución en el uso del activo, activos ociosos, planes de discontinuación o restructuración de la operación o algún reporte o informe de la empresa que establezca que los rendimientos económicos del activo no serán los esperados.

Otros reportes internos disponibles que pueden dar lugar al registro del deterioro en el valor de los activos pueden ser:

- La necesidad de flujos de efectivo adicionales para la operación del activo mayores a los presupuestados inicialmente.
- Pérdidas operacionales o flujos negativos de efectivo al consolidar las cifras del activo a corto y largo plazo.
- La operación del activo no genera resultados o existe una disminución de los mismos o de los flujos de efectivo presupuestados.

Otro aspecto muy importante contenido en la norma es que si existiese indicio de deterioro en el valor de un activo, ello podría llevar a revisar o ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o su valor residual.

La IFRS 13 “Medición del valor razonable” en el párrafo 9 define como valor razonable el precio que sería recibido en la venta de un activo o por la transferencia de un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado a la fecha de medición.<sup>29</sup> Los costos de venta son costos directamente atribuibles a la venta de un activo e incluyen los costos legales, aranceles, costos de desmantelamiento y otros costos necesarios para colocar el activo disponible para la venta.

---

<sup>28</sup> (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB 2010), A774

<sup>29</sup> Cfr. Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Los IFRS en su bolsillo, 2014, 57

“El valor en uso es la estimación de los flujos futuros de efectivo que se estima obtener por un activo o unidad generadora de efectivo.”<sup>30</sup> Para la estimación de los flujos futuros que producirá un activo su cálculo debe efectuarse con el mejor estimado de la gerencia sobre la vida útil remanente del activo, otorgando mayor importancia a la evidencia de fuentes externas. También debe revelar el análisis de las expectativas acerca de posibles variaciones en el monto o en el tiempo de los flujos futuros de efectivo, el valor del dinero en el tiempo representado en el riesgo de la tasa de interés en el actual mercado, la variación en el precio del activo y otros factores que podrían afectar el precio de los flujos futuros de efectivo que la empresa espera obtener del activo.

Para medir el valor en uso se utiliza una tasa de descuento, la cual es la tasa que se equipara a aquella tasa que la entidad debería pagar en una transacción de mercado si tuviera que solicitar un préstamo para comprar el activo o grupo de activos que se está evaluando por deterioro.

El goodwill que proviene de una combinación de negocios debe ser medido por deterioro cada año cuando exista algún indicador de deterioro. El goodwill contribuye a la generación de beneficios económicos futuros pero resulta de gran complejidad para los profesionales contables atribuirlo directamente a una unidad generadora de efectivo en particular. El deterioro de goodwill debe ser evaluado en el año de adquisición, en cualquier momento del año, pero en el mismo período cada año.

Según el resumen de la NIC 36 (IAS 36) publicado por la firma Deloitte and Touche en su página web, una unidad generadora de efectivo a la cual se relaciona el goodwill debe ser evaluada por deterioro comparando su valor en libros incluyendo el goodwill con su monto recuperable. Si el monto recuperable de la unidad excede su valor en libros, la unidad y el goodwill relacionado con la misma no tienen deterioro. Sin embargo, si el monto en libros de la unidad excede el valor recuperable, la Compañía debería reconocer una pérdida por deterioro.<sup>31</sup>

Cuando los activos a cualquier fecha de balance presentan algún indicador de que la pérdida por deterioro reconocida ha disminuido debe calcularse el valor recuperable. El reverso de las pérdidas por deterioro se reconoce en resultados como utilidad salvo ciertos casos relacionados con los activos revaluados. La norma establece que las pérdidas por deterioro del Goodwill no pueden ser reversadas.

---

<sup>30</sup> (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB 2010), A769

<sup>31</sup> <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias36>. Fecha de consulta: 7 de Octubre del 2015

### 1.2.3 NIC 11 Contratos de Construcción

Según la página web de la Fundación IFRS el 28 de Mayo del 2014, la IFRIC 15 - contratos para la construcción en bienes raíces fue sustituida por la IFRS 15 - ingresos de contratos con clientes, considerando como fecha efectiva el 1 de Enero del 2017. Posteriormente, el 3 de Enero del 2017 se publicó en la misma página web el cambio de la fecha de vigencia requiriendo que las entidades apliquen la IFRS 15 para períodos que comiencen a partir del 1 de Enero del 2018 en lugar del 1 de Enero del 2017, y permitiendo su aplicación anticipada.

Como consecuencia la NIC 11 denominada contratos de construcción se encuentra vigente, sin embargo a partir del 1 de Enero del 2018 será sustituida por la aplicación de la IFRS 15.

La NIC 11 establece el tratamiento contable de los contratos de construcción considerando que por su naturaleza podrían eventualmente concluir en más de un período contable, por lo que en la norma se incluyen las siguientes definiciones:

Contrato de construcción “es un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función o bien en relación con su último destino o utilización.”<sup>32</sup> Se definen dos tipos de contrato de construcción, el primero es un contrato a precio fijo en el cual el contratista recibe un precio fijo por un producto y el contrato de margen sobre el costo en el cual se reembolsa al contratista los costos de la construcción más un porcentaje u honorario fijo.

La sustituida IFRIC 15, pero vigente hasta el 1 de enero del 2018 establece la siguiente guía para determinar cuándo un contrato de construcción de inmuebles está en el alcance de la NIC 11 o de la NIC 18.

Un acuerdo de construcción de un inmueble está en el alcance de la NIC 11 cuando el comprador tiene la posibilidad de determinar los principales elementos del diseño del bien inmueble antes del inicio de su construcción o efectuar grandes cambios estructurales en la construcción en proceso, si el comprador no tiene esta disponibilidad en esta transacción se debería aplicar actualmente la NIC 18 de ingresos ordinarios.

La NIC 11 establece dos escenarios, el primero es la agrupación que refleja el fondo económico de la operación para un grupo de contratos; y, el segundo es la

---

<sup>32</sup> (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB 2010), A384

segmentación que consiste en tratar a cada una de las partes de un contrato en forma independiente.

Según la NIC 11 cuando un contrato de construcción cubre varios activos, no obstante se han presentado propuestas económicas por cada activo, la negociación se ha efectuado por cada uno de ellos y se pueden determinar los ingresos y costos también por cada unidad, entonces deben considerarse como un elemento individual. Sin embargo, debe ser tratado como un solo elemento cuando la negociación se ha efectuado como un solo paquete, los contratos están relacionados y se ejecutan simultáneamente o como una secuencia.

En los ingresos del contrato se incluyen el importe inicial del contrato y modificaciones al contrato siempre que constituyan ingresos por actividades ordinarias y sean medibles fiablemente, éstos se miden al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir.

Los costos incluyen los costos relacionados con el contrato específico como la mano de obra y supervisión en el lugar de la construcción, materiales, entre otros. También se incluyen los costos relacionados con la actividad de contratación en general y que pueden ser imputados al contrato entre los que están los otros costos indirectos de construcción. Finalmente se incluyen otros costos que se puedan cargar al cliente bajo los términos del contrato.<sup>33</sup>

En los contratos a plazo fijo el resultado del contrato puede ser medido fiablemente si la medición de los ingresos, costos y grado de avance puede efectuarse íntegramente y los costos reales pueden ser comparados con las estimaciones previas.

Por su parte en los contratos de margen sobre el costo, su resultado se mide fiablemente cuando es probable que la entidad obtenga beneficios económicos derivados del mismo y los costos están identificados y medidos.<sup>34</sup>

Si el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado confiablemente los ingresos y costos se reconocen proporcionalmente al avance de la obra. Cuando el resultado no se pueda medir fiablemente no se reconoce ninguna utilidad y se registrará como ingreso el valor de los costos incurridos y que se esperan sean recuperables, por su parte los costos se registran por los montos incurridos.

La NIC 11 establece el reconocimiento de las pérdidas esperadas “cuando es probable que los costos totales del contrato vayan a exceder de los ingresos de

---

<sup>33</sup> Cfr. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB 2010), A387

<sup>34</sup> Cfr. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB 2010), A389

actividades ordinarias totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas deben reconocerse inmediatamente como un gasto”<sup>35</sup>. Esta parte de la normativa contable ha sido incluida en los casos de Impuestos Diferidos reconocidos en el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

#### **1.2.4 NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo**

Tal como se resumió en el marco conceptual de las NIIF en el Gráfico 2 de la página 21 y al igual que cualquier otra partida de estado de situación financiera o estado de resultados, un ítem de propiedad planta y equipo debe ser reconocido como activo cuando sea probable que existan beneficios económicos futuros asociados con el activo y el costo del activo se pueda medir confiablemente.

**Medición inicial:** Un ítem de propiedad, planta y equipo se reconoce a su costo. Los costos incluyen los importes necesarios para colocar al activo en condiciones de uso como la preparación, entrega, montaje, instalación, comprende también los costos de desmantelamiento y retiro del elemento y los costos para la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el activo.

Según la NIC 23 Costos de Financiamiento, los costos producto de los intereses en préstamos y otros costos financieros deben ser reconocidos directamente el Estado de Resultados Integrales como un gasto, sin embargo como parte del reconocimiento de costos de la NIC16 se configura de forma más cercana a los requisitos establecidos en la NIC 23 para la activación de los intereses en préstamos y otros costos financieros como parte del costo del activo, siempre que su construcción o producción se relacione a un activo de tipo cualificado, es decir aquel activo que implica un período significativo de tiempo para su uso o disposición. Adicionalmente, debe cumplir los dos criterios básicos establecidos en el marco conceptual, esto es que sea probable que estos costos resulten en beneficios económicos futuros y que se puedan medir confiablemente. La falta de cumplimiento de uno de estas dos condiciones daría lugar a que los costos por préstamos se lleven al gasto directamente cuando se incurran.

**Medición posterior al reconocimiento:** La NIC 16 plantea dos modelos contables. El modelo del costo que registra al activo al costo menos depreciación acumulada y deterioro y el modelo del costo revaluado cuando el valor del activo se incrementa producto de una nueva estimación a su valor original llevando el importe en

---

<sup>35</sup> (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB 2010), A391

libros al monto revaluado o valor razonable a la fecha de revaluación menos depreciación y deterioro. Para el análisis del deterioro se deben utilizar los criterios resumidos en el Gráfico 3 en el análisis de la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos.

En la NIC 16 se destacan los siguientes temas en relación al costo revaluado:

- Si una entidad asume el modelo del costo revaluado deberá efectuar revaluaciones periódicas en cada fecha de balance, con el propósito de que su valor en libros no presente diferencias significativas con su valor razonable a la fecha del balance.
- Si se revalúa un ítem se deberá reevaluar todos los activos de la misma clase.
- Cuando el resultado de una revaluación es un incremento en el valor del activo se debe registrar en una cuenta patrimonial de superávit por revaluación, no obstante si el resultado fuere la disminución en el valor del activo se deberá registrar como gasto en la parte que excede el reverso de la cuenta patrimonial (si existiere).
- En la venta de un activo revaluado la cuenta de superávit por revaluación puede ser transferida a la cuenta de utilidades acumuladas.

**Depreciación:** Según la NIC 16 el costo o gasto de depreciación debe ser cargado de manera sistemática durante la vida útil del activo depreciable dentro del estado de resultados integrales, a menos que se incluya en el costo de otro activo. Este método de depreciación debe reflejar el patrón de consumo del beneficio del activo. Los costos de desmantelamiento y retiro del elemento y los costos para la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el activo constituyen provisiones se deben depreciar a lo largo del periodo en el cual se obtengan los beneficios que genera éste activo. Esta parte de la normativa contable ha sido incluida en los casos de Impuestos Diferidos reconocidos en el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

La depreciación inicia cuando el activo está listo para el uso y se efectúa hasta el final de su vida útil o cambio como activo improductivo.

**Retiro y Venta:** Según la NIC 16 un activo puede ser removido por venta o baja cuando existe la expectativa que no existirán beneficios económicos futuros. La utilidad o pérdida en la venta de un activo constituye la diferencia entre el precio de venta y el valor en libros y debe ser reconocido en los resultados de la empresa.

### 1.2.5 NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

Según la NIC 37 se reconoce una provisión cuando un evento pasado haya creado una obligación legal o contractual, por la cual sea probable una salida de recursos, y se pueda estimar confiablemente la cantidad de la obligación. La cantidad reconocida como provisión es el mejor estimado de la cantidad de la liquidación al final del período sobre el que se informa. Este monto debe incluir los riesgos e incertidumbres relacionadas presentadas como obligaciones a su valor presente cuando dicho monto sea material.

Es fundamental mencionar la interrelación existente entre el registro contable de la provisión con la medición de la probabilidad de ocurrencia; así, la NIC 37 establece la existencia de una obligación presente cuando toda la evidencia indica que es mayor la probabilidad de que exista una obligación que de lo contrario y si es probable que la empresa tenga que efectuar el pago. Sin embargo, cuando la probabilidad se mide como posible y no existe una obligación presente, es necesaria su revelación como un pasivo contingente pero no se deberá contabilizar la provisión. Finalmente, si la probabilidad de ocurrencia es remota no requiere ninguna provisión ni tampoco revelación en los estados financieros. Un ejemplo muy común son los juicios a favor o en contra de la empresa, cuyo reconocimiento estará sujeto a la opinión de expertos (confirmación del abogado a cargo de los casos), en la cual se debe solicitar la medición del riesgo y la probabilidad de éxito de cada uno y su cuantificación, con el propósito de facilitar al profesional contable el reconocimiento o revelación de los casos.

Se reconocen solamente provisiones relacionadas con eventos pasados, de ninguna forma pueden existir provisiones relacionadas con eventos futuros, pues los estados financieros de la empresa presentan su situación financiera a la fecha del período sobre el que se informa y no en períodos futuros.

En relación con la medición, la NIC 37 señala que “las provisiones deben ser objeto de revisión al final de cada periodo sobre el que se informa, y ajustadas consiguientemente para reflejar en cada momento la mejor estimación disponible. En el caso de que no sea ya probable la salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar la obligación correspondiente, se procederá a liquidar o revertir la provisión”<sup>36</sup>. El monto de la obligación deberá registrarse a su valor presente,

---

<sup>36</sup> (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB 2010) A827

considerando que el valor de la provisión debe ser revisado en cada período sobre el que se informa por las variaciones en el valor de la obligación por su vencimiento es decir a corto o largo plazo.

Al final de cada período de reporte, en las notas a los estados financieros se deberá informar el saldo inicial y final de cada provisión, incrementos, utilizaciones, reversiones y si existiera el incremento en el valor presente de la provisión por el transcurso del tiempo. Adicionalmente, se incluirá una descripción de la naturaleza de la provisión, sus posibles vencimientos y la indicación de las incertidumbres relacionadas con la provisión (vencimiento o monto).

### **1.2.6 NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenedidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas**

Según la NIIF 5 para que un activo sea clasificado como mantenido para la venta debe reunir las siguientes condiciones:

- La administración de la empresa está comprometida a efectuar la venta.
- El activo está disponible para su venta inmediata.
- Se ha iniciado un programa para encontrar posibles compradores.
- Existe alta probabilidad de la venta dentro de los doce meses siguientes al de su clasificación como mantenidos para la venta.
- El activo esta activamente promocionado para su venta a un precio razonable en relación con su valor justo.
- Las acciones requeridas para completar el plan de venta indican que es poco probable que éste cambie significativamente o sea suspendido.

La NIIF 5 considera que un grupo de activos para su disposición es un grupo de activos y sus pasivos relacionados, que una empresa procurará vender en una sola transacción.

La medición de los activos o grupos de activos clasificados como mantenidos para la venta, se efectúa al menor valor entre el importe en libros y el valor razonable menos los costos asociados para la venta.

Las pérdidas por deterioro que surgen por la diferencia entre el valor en libros y su valor razonable menos los costos asociados deben ser reconocidas en el resultado del ejercicio como pérdida. Adicionalmente, la norma establece que un activo clasificado

como mantenido para la venta, o incluido dentro de un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta, no se deprecia.<sup>37</sup>

La norma requiere las siguientes revelaciones, el detalle de los activos no corrientes mantenidos para la venta, la descripción de los actos y circunstancias de la venta y el tiempo aproximado, el movimiento de las pérdidas por deterioro y su ubicación en el estado de resultados integrales.

Una operación discontinuada es un componente de la entidad que ha sido clasificado como mantenido para la venta y representa una línea significativa de negocios o un área geográfica separada de operaciones que tiene un plan coordinado de venta, también puede ser considerada como tal una subsidiaria adquirida exclusivamente para la reventa cuando la misma involucra la pérdida de control.

La NIIF 5 establece también la necesidad de revelar los ingresos, gastos, utilidades y pérdidas en las notas a los estados financieros o en una sección independiente de las operaciones discontinuadas en el estado financiero. Adicionalmente, se deberán presentar los ajustes efectuados en el período relacionados con las operaciones discontinuadas de años anteriores. Si se reclasifica un activo desde los mantenidos para la venta también los resultados presentados como operaciones discontinuadas deben ser reclasificados a las operaciones continuas para los períodos presentados.

### **1.2.7 NIC 41 Agricultura**

La NIC 41 tal como se define en el alcance de la norma se aplica a la contabilización del activo biológico, productos agrícolas en el punto de cosecha y subvenciones del gobierno exigibles relacionadas con activos biológicos.

“Activo biológico es un animal vivo o una planta”<sup>38</sup> y se distinguen porque pueden experimentar transformaciones biológicas. Se define también como cosecha o recolección “la separación del producto del activo biológico del que procede, o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico”<sup>39</sup>. Por lo que se encuentran en el alcance de ésta norma las empresas cuyo proceso está destinado a la crianza o transformación de activos biológicos para su venta o utilidad.

---

<sup>37</sup> Cfr. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB 2010) A178

<sup>38</sup> (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB 2010) A987

<sup>39</sup> *Ibíd*

Según PricewaterhouseCoopers-PWC la transformación biológica es un cambio natural en un activo biológico y comprende los procesos de crecimiento, degradación por edad o muerte, producción y/o reproducción que generen cambios en la calidad o cantidad de los activos biológicos.<sup>40</sup>

Para el reconocimiento y medición de un activo biológico o producto agrícola se aplican los mismos conceptos establecidos en el marco conceptual de las NIIF, esto es que la entidad controle el activo como resultado de sucesos pasados, sea probable que fluyan a la entidad los beneficios económicos futuros relacionados y el valor razonable o costo se pueda medir fiablemente.

Según la norma el activo biológico se mide a su valor razonable menos los costos de venta; y, los productos agrícolas con base al mismo criterio pero en el punto de cosecha o recolección, salvo dos excepciones establecidas por la norma en las cuales se pueden medir al costo histórico. La primera relacionada con los activos biológicos de vida corta y la segunda cuando el valor razonable no se puede medir fiablemente.

Según la NIC 41 para la medición del valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola se pueden agrupar de acuerdo con los atributos usados en el mercado como base para la fijación de los precios. La norma establece que los costos pueden ser un referente de valor razonable cuando no haya existido mucha transformación biológica desde que fueron incurridos o no se espere un importante impacto de la transformación biológica en el precio.

Las ganancias o pérdidas en el reconocimiento inicial de los activos biológicos o de los productos agrícolas que se llevan a su valor razonable menos los costos de ventas, se reportan en la ganancia o pérdida del período.

La norma indica también que cuando no es posible determinar el valor razonable de un activo biológico por la inexistencia de precios de mercado, los activos biológicos se miden al costo depreciado menos cualquier pérdida por deterioro acumulada.

La disminución en el valor de un activo o la aplicación de porcentajes de depreciación acelerados puede generar variaciones en el Impuesto a las Ganancias en el período corriente y podría dar lugar también a diferencias temporarias deducibles en períodos futuros.

---

<sup>40</sup> Cfr. [https://www.pwc.com/gx/en/ifrs-reporting/pdf/a\\_practical\\_guide\\_to\\_accounting\\_for\\_agricultural\\_assets.pdf](https://www.pwc.com/gx/en/ifrs-reporting/pdf/a_practical_guide_to_accounting_for_agricultural_assets.pdf) Fecha de consulta: 16 de Octubre del 2015, Pág. 6

Con el propósito de clarificar la aplicación teórica de la NIC 41 a continuación propongo el siguiente ejercicio, para la medición el valor razonable del activo biológico de una granja avícola. Por su parte la NIIF 13 define como valor razonable “el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición”.<sup>41</sup>

Adicionalmente supone que la venta del activo tendría lugar en el mercado principal del activo, por lo que su precio en dicho mercado constituiría su valor razonable. Según PWC, la siguiente forma de calcular el valor razonable es considerar el precio del activo en una transacción reciente cuando no existe un mercado activo. También se considerarán los precios de mercado para activos similares ajustados por las diferencias en los productos o los precios del sector en el cual se comercializan. En aquellos casos en los cuales no existen precios de mercado para los activos biológicos en condiciones actuales se utilizará el valor presente de los flujos futuros esperados de efectivo.<sup>42</sup>

En el caso propuesto en una granja avícola se importan huevos fértiles, que son aquellos huevos procedentes de aves macho y hembra y que tienen un embrión en su interior que con un adecuado proceso de incubación se puede convertir en un ave, y luego a través de incurrir en varios costos adicionales para su crecimiento constituyen nuevas aves reproductoras de huevos fértiles y huevos comerciales. Los huevos comerciales son huevos para uso comestible que no tienen un embrión en su interior porque son puestos por las gallinas ponedoras sin la participación de un ave macho.

El valor razonable del activo biológico de huevos fértiles puede ser medido de acuerdo con la NIC 41:

- Ante la ausencia de precios de mercado el activo biológico se valorará al costo histórico menos la depreciación acumulada y menos cualquier pérdida por deterioro, es decir por la suma de todos los costos incurridos por la empresa para convertir los huevos fértiles en aves listas para la producción.
- El activo biológico también puede ser valorado proyectando los flujos que se recibirán de la venta de los huevos comerciales (producidos por las aves) menos los flujos necesarios para convertir el huevo fértil en ave y el activo biológico empiece a producir, todo esto medido a su valor presente.

---

<sup>41</sup> (Deloitte Touche Tohmatsu Limited 2014) Pág. 57

<sup>42</sup> Cfr. (Pricewaterhouse Coopers 2009) Pág. 7

La liquidación de los costos de importación de huevo fértil con excepción del Impuesto a la Salida de Divisas (que para este tipo de importación constituye crédito tributario, ya que ha sido incluido en el listado de la Resolución CPT-04-2013, publicada en el Registro Oficial 152-4S, del 27 de diciembre del 2013), los costos de mano de obra del personal de la granja y los otros gastos indirectos de fabricación de la granja, en los cuales se incluyen las depreciaciones de ciertos activos como las incubadoras, las camas, bebederos, entre otros equipos avícolas, la mano de obra indirecta y costos de amortización de la raza de las aves se registran al costo histórico del activo biológico así:

CANTIDAD	DETALLE DE COSTOS INCURRIDOS					Total
	Vacunas	Amortizaciones	MPD	MOD	GIF	
1.000	313	1.817	2.916	725	110	5.880

La contabilización propuesta es la siguiente:

Fecha	Cuenta Contable	Debe	Haber
	-----1-----		
2015	Activo Biológico Granja Mitad del Mundo	5,880	
	Bancos, cuentas por pagar proveedores, depreciaciones y amortizaciones acumuladas		5,880
	Registro del activo biológico a costo histórico, corresponde a la acumulación de costos por engorde del ave entre la fecha de compra y el mes 1 que es el momento en el cual está en condiciones de poner.		

Como se observa en el Anexo 1 el valor del ave muestra su costo en función de su capacidad de producción medido al precio de venta estimado y deducido por la tasa interna de retorno-TIR utilizada, esto es 22,10% cuyo propósito es estimar el costo actual del ave a la fecha de cierre de los estados financieros.

Como se observa en la siguiente tabla, el valor razonable cambia de acuerdo a la capacidad del activo biológico de generar flujos de efectivo, así:

Gráfico 4 Evolución del Valor Razonable del Activo Biológico

Mes	Saldo Inicial	Ajuste al Valor Razonable	Activo Biológico a Valor Razonable
1	5.880,20	1.283,33	7.163,53
2	7.163,53	641,69	7.805,22
3	7.805,22	-336,80	7.468,42
4	7.468,42	-555,96	6.912,45
5	6.912,45	-512,04	6.400,41
6	6.400,41	-622,01	5.778,40
7	5.778,40	-889,57	4.888,83
8	4.888,83	-934,18	3.954,65
9	3.954,65	-1.176,90	2.777,75
10	2.777,75	-1.146,70	1.631,05
11	1.631,05	-1.228,30	402,74
12	402,74	-402,74	-

Fuente: Elaboración propia

La contabilización para ajustar el activo biológico en el primer mes a su valor razonable es:

Fecha	Cuenta Contable	Debe	Haber
	-----1-----		
Mes 1	Activo Biológico Granja Mitad del Mundo	1,283	
	Ganancia por medición a valor razonable		1,283
	Registro del activo biológico a su valor razonable.		

Y en lo sucesivo la contrapartida del incremento o disminución del activo biológico es una cuenta en resultados. Por su parte el efecto de Impuesto Diferido en el mes 1 es:

Mes	Valor en libros medido al valor razonable	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Pasivo por Impuesto Diferido
1	7.163,53	5.880,20	1.283,33	282,33

Y su registro contable es:

Cuenta Contable	Debe	Haber
Gasto de Impuesto a la Renta	282.33	
Pasivo por Impuesto Diferido		282.33
Registro de las diferencias temporarias imponibles del mes 1		

En el cuadro 3 del Anexo 1, se evidencia que las aves al inicio de su vida productiva tienen un valor razonable igual a su costo, sin embargo al finalizar el mes 12 su costo es de US\$4.03 por ave lo que representa un valor total de US\$402,74.

### **1.3 Reconocimiento de Activos por Impuesto Diferido**

Un Activo por Impuesto Diferido se reconoce cuando el resultado del cálculo al final de un período sobre el que se informa revela la existencia de diferencias temporarias que serán deducibles en períodos siguientes.

#### **1.3.1. Diferencias temporarias deducibles**

Las diferencias temporarias deducibles son las diferencias entre las bases contables y fiscales de activos y pasivos que resultarán en valores a deducir en el ejercicio fiscal en que se realice el activo o se liquide el pasivo. Las diferencias temporarias deducibles representan un mayor pago de Impuesto a la Renta en el período corriente y menor gasto por Impuesto a la Renta en ejercicios futuros.

Luis Chávez, conferencista sobre temas de NIIF, agrupa las diferencias temporarias en dos grupos que son:

- “Gastos contables registrados actualmente producto de estimaciones que serán deducibles de impuestos en períodos futuros cuando los hechos sean consumados; y,
- Gastos contables registrados actualmente que no están relacionados con ingresos gravados.”<sup>43</sup>

Los primeros corresponderían a la aplicación de la NIC 37, analizada en el acápite 1.2.5. y son las partidas identificadas en la conciliación contable tributaria del ejercicio fiscal corriente que no cumplen uno o varios requisitos establecidos por las disposiciones tributarias ecuatorianas para considerarlas como deducibles, sin embargo la administración de la empresa tiene la certeza de que en períodos futuros esta partida cumplirá con las disposiciones tributarias para el uso de la deducibilidad en un período posterior. En el segundo grupo se incluirían los gastos que incurren las empresas en etapa preoperacional.

---

<sup>43</sup> Cfr. Luis Chávez, “Taller técnico fiscal sobre generación y reconocimiento de impuestos diferidos”, (conferencia, Departamento de Grandes Contribuyentes, Quito, 18 de noviembre, 2015)

Otro caso de diferencias temporarias deducibles constituiría la diferencia entre la base fiscal y la base contable de los activos productivos.

La consideración fundamental según la NIC 12, es evaluar la existencia de ingresos gravables en períodos subsiguientes en los cuales se revierten las diferencias temporarias, es decir evaluar si la empresa generará una base imponible que permita la realización del Activo por Impuesto Diferido.

### **1.3.2. Pérdidas Amortizables y Créditos Tributarios no utilizados**

La NIC 12 Impuesto a las Ganancias establece que “debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados”.<sup>44</sup>

La NIC 12 establece que si se evidencian pérdidas tributarias no utilizadas existe cierta incertidumbre de la utilización de las pérdidas en períodos futuros, por lo que en éste caso es indispensable analizar si en periodos futuros la empresa dispondrá de ganancias fiscales que permitan la amortización de las pérdidas durante su período de vigencia. Adicionalmente, la norma requiere la revelación de la cuantía del activo y la evidencia sobre la cual se basa su reconocimiento. Si no existe ésta evidencia para la utilización de las pérdidas tributarias y créditos tributarios no se reconoce el Activo por Impuesto Diferido.

En la práctica, las pérdidas acumuladas se controlan en un auxiliar extracontable, para tal efecto se puede utilizar el anexo 8.4 de la información suplementaria para el informe de cumplimiento tributario del ejercicio fiscal 2014 o el anexo A13 del informe de cumplimiento del 2015, un ejemplo a continuación:

---

<sup>44</sup> (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB 2010, 412)

**Tabla 4 Cálculo de la Amortización de la Pérdida Tributaria**

Detalle	Valor Cía.
<b>Utilidad/Pérdida contable</b>	<b>5,678.00</b>
(-) Participación a trabajadores (a)	851.70
<b>Utilidad después de participaciones</b>	<b>4,826.30</b>
(-) Ingresos exentos	0.00
(-) Ingresos sujetos al Impuesto a la Renta Único	0.00
(+) Gastos no deducibles	15,400.00
(+) Ajuste por Precios de Transferencia	0.00
(+) Costos y gastos deducibles incurridos para generar ingresos sujetos al Impuesto a la Renta Único	0.00
<b>Base de Cálculo para la amortización</b>	<b>20,226.30</b>
<b>Límite de amortización de pérdidas tributarias (25%)</b>	<b>5,056.58</b>

Fuente: Anexo 8.4 del Modelo de Anexos del Informe Tributario 2014  
Elaboración: Servicio de Rentas Internas

El anexo A13 para el ejercicio 2015 es como sigue:

**Cálculo del límite del valor de la amortización de pérdidas (b)**

Descripción	Valores declarados				
	Año 2011	Año 2012	Año 2013	Año 2014	Año 2015
Utilidad gravable	0,00	10.000,00	20.228,00	0,00	0,00
Pérdida sujeta a amortización	30.000,00	0,00	0,00	14.200,00	12.360,00
<b>Límite de amortización de pérdidas</b>	<b>0,00</b>	<b>2.500,00</b>	<b>5.057,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

**Tabla 5 Anexo Extracontable de Pérdidas Tributarias**

**Detalle de la amortización de pérdidas**

Detalle	Valor declarado	Amortización del período					Amortización Acumulada	Saldo no amortizado al 31/12/2015
		Año 2011	Año 2012	Año 2013	Año 2014	Año 2015		
Pérdida sujeta a amortización (valor declarado 2011)	30.000,00	0,00	2.500,00	5.057,00	0,00	0,00		
<b>Valor calculado de la amortización de pérdidas</b>		<b>0,00</b>	<b>2.500,00</b>	<b>5.057,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		
Valor declarado de la amortización de pérdidas		0,00	2.500,00	5.057,00	0,00	0,00		
<b>Diferencias (t)</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		

Fuente: Anexo A13 del Modelo de Anexos del Informe Tributario  
Elaboración: Servicio de Rentas Internas

Como se puede observar en el detalle de las pérdidas tributarias, al 31 de Diciembre del 2015 la empresa tiene un saldo pendiente de amortización por US\$22,443.43 hasta el ejercicio 2016. El Activo por Impuesto Diferido generado por pérdidas tributarias debe ser reconocido si la empresa tiene la certeza de utilizar éste beneficio tributario en períodos siguientes para lo cual deberá efectuar una proyección de sus resultados. Como se observa en la Tabla 6, la empresa ha proyectado un incremento en su utilidad contable para el ejercicio 2016 con lo cual estima la utilización de US\$6,000.00 más del saldo pendiente de amortización al 31 de diciembre del 2015.

**Tabla 6 Proyección de Resultados Ejercicio 2016**

Detalle	2016
<b>Utilidad contable</b>	<b>156.780,00</b>
(-) Participación a trabajadores	23.517,00
<b>Utilidad después de participaciones</b>	<b>133.263,00</b>
(+) Gastos no deducibles	154.000,00
<b>Base de Cálculo para la amortización</b>	<b>287.263,00</b>
<b>Límite de amortización de pérdidas tributarias (25%)</b>	<b>71.815,75</b>

Fuente: Elaboración propia

Por su parte los créditos tributarios se pueden contabilizar como Activos Diferidos siempre que exista la expectativa de la administración de cada empresa de generar beneficios futuros y cumplan con las condiciones legales requeridas que se enuncian en el Capítulo II acápite 2.1.9, son en el caso del Ecuador:

- Impuesto a la Salida de Divisas ISD y
- Retenciones en la Fuente de Impuesto a la Renta efectuadas por clientes.

#### **1.4 Reconocimiento de Pasivos por Impuesto Diferido**

Los pasivos por impuestos diferidos reconocen los efectos de impuestos diferidos derivados de diferencias temporarias acumulables o imponibles y constituyen obligaciones que se esperan liquidar en períodos futuros por la existencia de diferencias temporarias en el período corriente.

##### **1.4.1. Diferencias Temporarias Imponibles**

“Son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado”.<sup>45</sup> Las diferencias temporarias imponibles implican un menor pago de Impuesto a la Renta en el período corriente y el aumento de la base imponible en períodos futuros.

El pasivo por Impuesto Diferido más común es el revalúo de propiedad, planta y equipo. La propiedad, planta y equipo constituye un activo, por lo que se espera que genere beneficios económicos futuros que darán lugar a ingresos tributables, sin embargo el gasto por depreciación tributario se limita al valor del costo histórico por lo cual la depreciación del valor revaluado constituye un gasto no deducible.

<sup>45</sup> (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB 2010, 401)

También constituyen pasivos por Impuestos Diferidos los efectos reconocidos en el estado de resultados como ingresos y que no constituyen renta gravada en el ejercicio corriente, por ejemplo el ingreso para alcanzar el valor razonable de los activos biológicos tratado en el acápite 1.2.7.

## **Capítulo Segundo**

### **Ordenamiento jurídico tributario en el Ecuador**

#### **2.1 Análisis de los cambios introducidos a través de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal**

A través de la Ley s/n publicada en el Suplemento del Registro Oficial 405 del 29 de Diciembre del 2014 fue aprobada la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y su reglamento mediante el Decreto No. 539 publicado en el Tercer Suplemento del Registro Oficial 407 del 31 de diciembre del 2014. Con estos cuerpos legales se modifican las siguientes normas tributarias:

- 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
- Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador
- Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas
- Ley de Abono Tributario
- Ley de Minería
- Ley del Anciano
- Ley Orgánica de Discapacidades
- Ley Forestal y de Conservación de Áreas Naturales y Vida Silvestre
- Ley de Turismo

El contenido de la norma denota un énfasis en el establecimiento de medidas antifraude sobre los incentivos a la producción introducidos. A través de éste cuerpo normativo se reconocen los nueve casos de Impuestos Diferidos detallados en la Tabla 1.

Según el artículo innumerado agregado a continuación del Art. 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno se establece que se permite el reconocimiento tanto de activos como de pasivos por Impuestos Diferidos, sin embargo en los casos detallados en la Tabla 1, que resume los únicos casos y condiciones de Impuestos Diferidos que acepta la Administración Tributaria y que fueron incluidos en el artículo innumerado colocado a continuación del Art. 28 del Reglamento para la Aplicación a de

la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, ninguno da lugar a la existencia de pasivos por Impuestos Diferidos.

En este punto es indispensable mencionar que el Art. 67 del Código Tributario establece como facultades de la Administración Tributaria las de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos.<sup>46</sup>

Sin embargo, desde mi punto de vista personal, la facultad de recaudación de los tributos establecida en el Código Tributario debe cumplirse bajo los principios básicos de justicia e igualdad.

El artículo innumerado colocado a continuación del Art. 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece también que en caso de divergencia entre las normas tributarias y las normas contables y financieras, prevalecerán las primeras, criterio que también se recordó a los contribuyentes mediante la Circular No. NAC-DGECCGC15-00000012 publicada en el Suplemento del Registro Oficial 653 del 21 de Diciembre del 2015, a través de la cual la Administración Tributaria estableció el reconocimiento tributario de los Impuestos Diferidos.

Es indispensable mencionar que la aplicación de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, puede dar lugar a la existencia de partidas temporarias adicionales cuyo tratamiento tributario no ha sido establecido ni en la Ley ni en el Reglamento respectivo, como por ejemplo en lo referente a la jubilación patronal y la provisión para cuentas incobrables, entre los más frecuentes.

### **2.1.1 Pérdidas por deterioro para alcanzar el valor neto de realización**

Las pérdidas por deterioro parcial producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario (VNR) que deben ser reconocidas de acuerdo con la NIC 2 analizada en el numeral 1.2.1, según el artículo innumerado colocado a continuación del Art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno “serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un Impuesto Diferido por

---

<sup>46</sup> Código Tributario [2005], Título III, “De la Administración Tributaria”, Suplemento del Registro Oficial No. 038 (14 de junio del 2005), Art. 67

este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se produzca la venta o autoconsumo del inventario”<sup>47</sup>.

Esta partida es considerada una diferencia temporaria por cuanto si la Administración Tributaria la aceptaría como deducible desde el año uno, el pago de impuestos se efectuaría sobre una base inexacta, por cuanto aun cuando la provisión constituye el mejor estimado, el monto exacto de la disminución del activo solo se conoce cuando se utiliza la provisión.

Como se mencionó en el Capítulo 1 en el análisis de la NIC 2 el propósito de la provisión es la disminución del valor de los inventarios en el estado de situación financiera a través del reconocimiento de un gasto, el tratamiento tributario entonces constituye el reconocimiento de un gasto no deducible y en el futuro cuando se vendan, autoconsuman o se den de baja dichos inventarios constituirían un gasto deducible a utilizar a través de la conciliación tributaria, para lo cual es necesario crear un activo por Impuesto Diferido, como un recordatorio de un beneficio tributario pendiente de utilización en los períodos fiscales siguientes.

**1. Venta.** La utilización de la provisión por el valor neto de realización de los inventarios en períodos siguientes se puede efectuar a través de la venta de éstos productos. Por lo cual es importante resaltar que la Administración Tributaria considera como costo de ventas deducible el valor que conste de los inventarios en los estados financieros, como lo se observa en la siguiente consulta absuelta:

“En los casos en que una empresa opte por vender sus mercaderías de productos, debidamente inventariadas, a precios sustancialmente menores que los registrados en sus estados financieros o a precios menores que el precio de venta usual, estas podrán registrar como costo neto de mercaderías y, por tanto como gasto deducible del Impuesto a la Renta, solamente la cantidad establecida en sus inventarios dentro del período en que el ingreso relacionado sea reconocido como tal, sea cual fuere su cuantía, conforme el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno o 27 de su Reglamento de aplicación, ya que esto incidirá en la utilidad o pérdida del ejercicio y en la base imponible del Impuesto a la Renta al momento de realizar la conciliación tributaria”<sup>48</sup>.

**2. Autoconsumo.** La utilización de la provisión por deterioro para alcanzar el valor neto de realización a través del autoconsumo debe atender a los requerimientos de la Circular No. NAC-DGECCGC15-00000015 publicada en el Suplemento del Registro

---

<sup>47</sup> Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno [2010], Título I, “Impuesto a la Renta”, Suplemento del Registro Oficial No. 209 (8 de junio del 2010), Artículo innumerado a continuación del Art. 28

<sup>48</sup> Consultas Absueltas del Servicio de Rentas Internas, Consultante Federación de Cámaras de Industrias del Ecuador, Oficio No. 917012011OCON000609 [2012], Registro Oficial No. 719 (7 de Junio del 2012)

Oficial 660 del 31 de diciembre del 2015, a través de la cual el Servicio de Rentas Internas recuerda a los contribuyentes el régimen jurídico vigente para el autoconsumo y las transferencias gratuitas gravadas con el Impuesto al Valor Agregado.

Los puntos más importantes de la Circular relacionados con el autoconsumo son:

- Se consideran autoconsumos y por lo mismo transferencias gravadas con IVA, los siguientes:
  - El uso o consumo de bienes muebles de naturaleza corporal efectuado por el contribuyente, de sus inventarios producidos o adquiridos para la venta.
  - Los bienes retirados por los vendedores, socios o empleados de la sociedad para su uso o consumo.
  - Los faltantes en los inventarios del vendedor o prestador de servicios por salidas no justificadas.
  - El uso de inventarios como activos fijos.
- El IVA resultante debe ser pagado por el contribuyente que efectúa el autoconsumo, no constituye crédito tributario y debe ser adicionado a la cuenta de activo o gasto respectiva.
- Existe la obligación de emitir un comprobante de venta válido por las operaciones efectuadas en el que se incluya la base imponible y el valor del IVA.<sup>49</sup>

**3. Bajas.** Conforme el artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno numeral 8 literal b) “las pérdidas por las bajas de inventarios se justificarán mediante declaración juramentada realizada ante un notario o juez, por el representante legal, bodeguero y contador, en la que se establecerá la destrucción o donación de los inventarios a una entidad pública o instituciones de carácter privado sin fines de lucro con estatutos aprobados por la autoridad competente”.<sup>50</sup>

Adicionalmente a través de la Circular No. NAC-DGECCGC14-00004 publicada en el Registro Oficial No. 189 del 21 de febrero del 2014, la Administración Tributaria establece el plazo para el registro de las bajas de inventarios, así:

“En atención a la periodicidad anual del Impuesto a la Renta, y para efectos de justificación de las pérdidas por las bajas de inventario que vayan a ser consideradas por un sujeto pasivo como gastos deducibles para el establecimiento de la base imponible del Impuesto a la Renta, las declaraciones

---

<sup>49</sup> Cfr. Circular No. NAC-DGECCGC15-00000015 [2015], Suplemento del Registro Oficial No. 660 (31 de diciembre del 2015)

<sup>50</sup> Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno [2010], Título I, “Impuesto a la Renta”, Suplemento del Registro Oficial No. 209 (8 de junio del 2010), Artículo 28

juramentadas que justifiquen dichas pérdidas conforme lo dispuesto en el literal b) del numeral 8 del Artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, deberán ser realizadas ante el Notario o Juez correspondiente, hasta el 31 de diciembre del respectivo ejercicio fiscal en el cual se efectuó la baja de inventario que originó tales pérdidas”<sup>51</sup>.

Finalmente la Administración Tributaria incluyó dentro de las obligaciones de los notarios, registradores de la propiedad y registradores mercantiles, el envío de la información relacionada con “las declaraciones juradas ante ellos efectuadas, respecto de la destrucción de los inventarios o de los actos de donación de inventarios”<sup>52</sup>, a través de un anexo que deberá ser enviado a través de la web institucional hasta el último día del mes siguiente al que correspondan las transacciones; estableciendo además, multas por presentación tardía, falta de presentación o presentación con errores.

### **2.1.2 Pérdidas esperadas en contratos de construcción**

Según el Art. 28 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno los contribuyentes que obtengan ingresos por contratos de construcción liquidarán el impuesto en base a los resultados que arroje su contabilidad en aplicación de las normas contables correspondientes, esto es la NIC 11 “Contratos de Construcción”.

Como se analizó en el acápite 1.2.3 las pérdidas esperadas que deben ser reconocidas de conformidad con la NIC 11 Contratos de Construcción por la probabilidad de que los costos totales del contrato excedan los ingresos totales del mismo, tributariamente serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; reconociendo paralelamente un activo por Impuesto Diferido por este concepto, el cual será utilizado en el momento en que finalice el contrato, siempre y cuando dicha pérdida se produzca efectivamente.

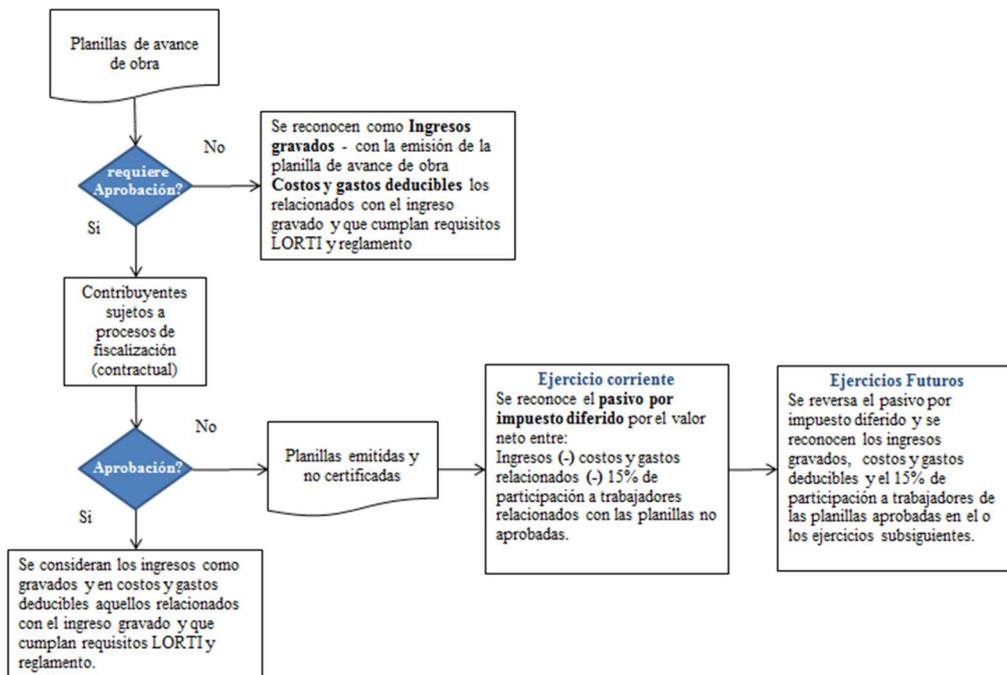
Adicionalmente a través de la Circular No. NAC-DGERCGC16-00000138 publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial 726 del 5 de Abril del 2016, la administración tributaria aclara los procedimientos relacionados con la contabilización de los contratos de construcción, cuyas principales disposiciones se resumen en el gráfico siguiente:

---

<sup>51</sup> Circular No. NAC-DGECCGC14-00004 [2014], Registro Oficial No. 189 (21 de febrero del 2014)

<sup>52</sup> Resolución No. NAC-DGERCGC10-00132 [2010], Registro Oficial No. 184 (3 de Mayo del 2010)

**Gráfico 5 Disposiciones de la Circular N. NAC-DGERCGC16-00000138 Contratos de Construcción**



Fuente: Circular No. NAC-DGERCGC16-00000138  
Elaboración propia

### 2.1.3 Depreciación del valor activado por desmantelamiento

Como se analizó en el Capítulo 1, según la Norma Internacional de Contabilidad NIC 16 el costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende también los costos de desmantelamiento y retiro del elemento y los costos para la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta.

El desmantelamiento constituye una estimación de los costos de desarme, destrucción o retiro de un activo del rubro de propiedad, planta y equipo de acuerdo con las circunstancias, contratos, acuerdos, normas legales, entre otros.<sup>53</sup> Su reconocimiento se efectúa incrementando el valor de la propiedad, planta y equipo (activos) simultáneamente con el incremento de los pasivos correspondientes a ésta provisión.

Esta provisión se deberá depreciar a lo largo del periodo en el cual se obtengan los beneficios que genera éste activo. En cuanto al tratamiento tributario de los costos y gastos por depreciaciones, el Art. 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en lo relativo a las “Deducciones” establece en el numeral 7 que son deducibles “la depreciación y amortización, conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil, a la corrección monetaria, y la técnica contable, así como las que se conceden

<sup>53</sup> Cfr. Edmundo Alberto Flórez Sánchez, Guía explicativa sobre Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, (Colombia: Editora actualícese.com Ltda., 2013), 115

por obsolescencia y otros casos, en conformidad a lo previsto en esta Ley y su reglamento”<sup>54</sup>.

Por su parte, el Art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece en el numeral 6 literal a) lo siguiente:

La depreciación de los activos fijos se realizará de acuerdo a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil y la técnica contable. Para que este gasto sea deducible, no podrá superar los siguientes porcentajes:

(I) Inmuebles (excepto terrenos), naves, aeronaves, barcasas y similares 5% anual.

(II) Instalaciones, maquinarias, equipos y muebles 10% anual.

(III) Vehículos, equipos de transporte y equipo caminero móvil 20% anual.

(IV) Equipos de cómputo y software 33% anual.

En caso de que los porcentajes establecidos como máximos en este Reglamento sean superiores a los calculados de acuerdo a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil o la técnica contable, se aplicarán estos últimos.<sup>55</sup>

Como se evidencia en el texto del Art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en el numeral 6, la normativa tributaria no incluye entre los gastos generales deducibles a las depreciaciones de los costos estimados para desmonte o desmantelamiento. En los otros literales del numeral 6, se establecen el tratamiento de los repuestos, del deterioro acelerado, aportes en especie, revaluación de activos y activos en régimen de internación temporal. Por lo expuesto, la depreciación del valor activado por desmantelamiento debe ser incluida en la conciliación tributaria como un gasto no deducible incrementando la base imponible y el Impuesto a la Renta corriente y cuando se utilice la provisión con los documentos tributarios de sustento, esto es facturas, retenciones, contratos entre otros se deberá efectuar la auto reversión. Según Edmundo Flórez Sanchez en su libro Guía explicativa de Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, el desmantelamiento registrado en propiedad, planta y equipo bajo NIIF genera los siguientes impactos fiscales:

El valor del bien difiere del valor fiscal.

Fiscalmente no es un pasivo aceptado porque es estimado.

---

<sup>54</sup> Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno [2004], Título I, “Impuesto a la Renta”, Registro Oficial No. 463 (17 de noviembre del 2004), Art. 10 #7

<sup>55</sup> Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno [2010], Título I, “Impuesto a la Renta”, Suplemento del Registro Oficial No. 209 (8 de junio del 2010), Art. 28

Debe reconocerse un Impuesto Diferido generado por un mayor gasto contable no deducible que ocasiona un mayor valor del impuesto liquidado, el cual se recuperará cuando efectivamente se realice el desmantelamiento.

Se debe controlar las diferencias contables y fiscales identificadas.<sup>56</sup>

#### **2.1.4 Deterioro de propiedades, planta y equipo**

A través de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y su reglamento se incluyó entre los casos de Impuesto Diferido el valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo del contribuyente. Por lo que si producto del análisis de deterioro que debe ser efectuado periódicamente, el valor en libros de las propiedades, planta y equipo excedieren de su importe recuperable o presentara señales de que no continuará asociado a una unidad generadora de efectivo, se contabilizaría de conformidad con la NIC 36 una provisión para deterioro, sin embargo su tratamiento tributario será considerarlo como no deducible en el periodo en el que se registre contablemente, reconociendo un Impuesto Diferido por este concepto, cuya utilización se efectuará cuando se transfiera el activo o finalice su vida útil.

Tributariamente las provisiones por deterioro de propiedad, planta y equipo podrían ser deducibles a través del cumplimiento de lo establecido en el Art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno numeral 6 literal c), según el cual la Administración Tributaria establece que “en casos de obsolescencia, utilización intensiva, deterioro acelerado u otras razones debidamente justificadas, el respectivo Director Regional del Servicio de Rentas Internas podrá autorizar depreciaciones en porcentajes anuales mayores a los indicados, los que serán fijados en la resolución que dictará para el efecto. Para ello, tendrá en cuenta la técnica contable y los parámetros técnicos de cada industria y del respectivo bien”.<sup>57</sup> Importante resaltar que ante el incumplimiento de ésta autorización, las pérdidas reconocidas por deterioro de propiedad, planta y equipo constituyen gastos no deducibles. Adicionalmente, a través del artículo 50 del Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, se establecen las reglas para la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley Orgánica de

---

<sup>56</sup> Cfr. Edmundo Alberto Flórez Sánchez, Guía explicativa sobre Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, (Colombia: Editora actualícese.com Ltda., 2013), 115

<sup>57</sup> Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno [2010], Título I, “Impuesto a la Renta”, Suplemento del Registro Oficial No. 209 (8 de junio del 2010), Art. 28

Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, relacionada con las inversiones en activos fijos nuevos y productivos, en los cuales se otorga como beneficio la deducción del ciento por ciento (100%) adicional del costo o gasto de depreciación anual que generen dichas inversiones, durante cinco años contados desde que se produzca el inicio de su uso productivo para las sociedades constituidas antes de la vigencia del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, estableciendo que el beneficio se refiere exclusivamente al gasto de depreciación y no por el deterioro o pérdida.

### **2.1.5 Provisiones no deducibles**

Las provisiones se originan por la necesidad de provisión establecida en la NIC #37, sin embargo si tributariamente la contabilización de este gasto no cumpliera los requisitos señalados en el Art. 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno como la identificación con el giro normal del negocio y que esté debidamente respaldado en contratos, facturas o comprobantes de venta, constituiría un gasto no deducible en el período en el cual se contabiliza y se generaría una diferencia temporaria deducible en períodos futuros, cuando se devengue y se obtenga el documento exigido por la normativa tributaria para otorgar la deducibilidad.

Por ejemplo el reconocimiento de una provisión de US\$5,000 para cubrir los gastos relacionados con el agasajo navideño para los empleados de la Compañía. Al 31 de diciembre del 2015, se han recibido las facturas por diversos conceptos que suman US\$2,000, por lo que se mantiene abierta una provisión de US\$3,000 que cubrirá los gastos estimados y cuya factura o liquidación no ha sido recibida al cierre del período. En Enero del 2016 cuando se reciben las facturas por los gastos de alimentación y obsequios entregados a los empleados en la cena navideña, estas facturas no constituirían gastos del ejercicio 2016 por lo que corresponden a utilidades de la provisión al cierre del 2015.

Según el artículo innumerado colocado a continuación del Art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario, las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y pensiones jubilares patronales, deben ser consideradas como gastos no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un Impuesto Diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que el

contribuyente se desprenda efectivamente de recursos para cancelar la obligación por la cual se efectuó la provisión.

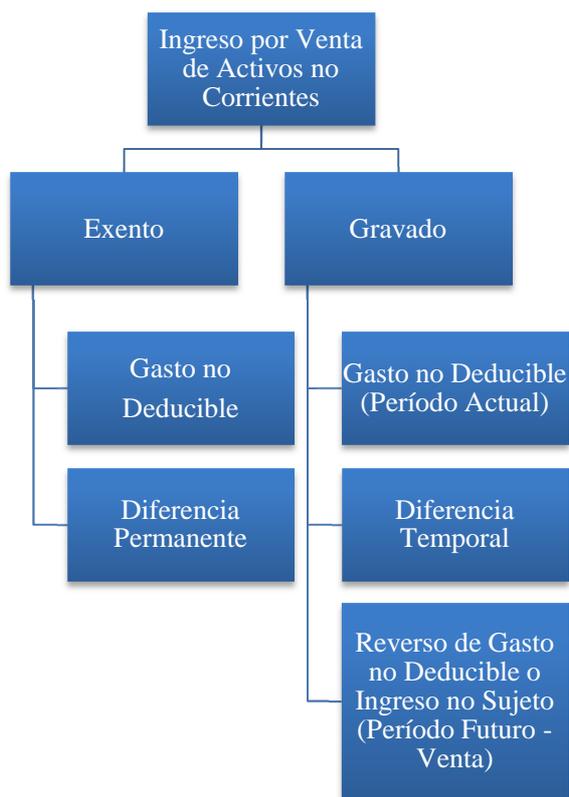
#### **2.1.6 Gastos estimados para la venta de activos no corrientes mantenidos para la venta**

Como se detalló en el acápite 1.2.6, la NIIF 5 establece los condicionantes para la clasificación de un activo como no corriente mantenido para la venta, por lo que la definición del destino del activo es fundamental a efectos de establecer su presentación financiera.

Según el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno los valores por concepto de gastos estimados para la venta de activos no corrientes mantenidos para la venta, serán considerados como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un Impuesto Diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento de la venta, siempre y cuando la venta corresponda a un ingreso gravado con Impuesto a la Renta.

El principio básico establecido en el Art. 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en lo relacionado a las deducciones establece que: “en general, para determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos”. Por lo indicado los gastos estimados para la venta de activos no corrientes en el período en el cual se reconocen, tendrían el siguiente tratamiento que dependerá del tipo de ingreso al cual estén relacionados. Tal como se muestra en la siguiente ilustración:

**Gráfico 6 Venta de activos no corrientes**



Fuente: Ley Orgánica de Régimen Tributario y su reglamento  
Elaboración propia

La condición establecida para el reconocimiento de esta diferencia temporal es que la venta del activo no corriente por el cual se efectúa la provisión constituya un ingreso gravado, por lo que según el Art. 9 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario se excluirían por ejemplo:

- La enajenación ocasional de inmuebles (numeral 14)
- La enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos de sociedades domiciliadas en el Ecuador, realizadas a través de bolsas de valores ecuatorianas, hasta por un monto anual de una fracción básica gravada con tarifa cero del pago del Impuesto a la Renta. (numeral 24).

Para efectos de análisis, consideraré que una compañía tiene locales comerciales en varios centros comerciales de la ciudad de Quito, la administración de la Compañía durante el ejercicio 2015 decidió la venta de tres de los locales comerciales mencionados debido a ciertos problemas de iliquidez y con el propósito específico de reducir su endeudamiento, por lo que al finalizar el ejercicio fiscal 2015, éstos activos se

transfieren contablemente del rubro de los estados financieros propiedad, planta y equipo a los activos no corrientes mantenidos para la venta.

Estos activos constituyen bienes inmuebles, sin embargo debido a que se venden tres inmuebles pierden la exención del Impuesto a la Renta establecida en el Art. 9 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y Art. 18 de su Reglamento porque su venta deja de ser ocasional y supera las dos transferencias en el año, la utilidad resultante de ésta venta constituye un ingreso gravable y por lo mismo los gastos relacionados con la venta constituyen gastos deducibles. Por lo que, las publicaciones efectuadas en varias revistas relacionadas con el sector inmobiliario para la venta del inmueble, constituirían gastos no deducibles en el ejercicio 2015, sin embargo suponiendo su venta en el año 2016, se reconocerá la utilidad en la venta de los inmuebles como ingreso gravado y sus gastos asociados como gastos deducibles a través de la utilización del Impuesto Diferido.

#### **2.1.7 Activos biológicos**

Los ingresos y costos derivados de la aplicación de la NIC 41 Agricultura que establece el reconocimiento y medición de los costos asociados a la transformación de activos biológicos, medidos con cambios en resultados, tributariamente deben ser reconocidos como ingresos no objeto de Impuesto a la Renta y costos atribuibles a ingresos no objeto de renta, durante su período de transformación biológica y adicionalmente debido a que constituyen ajustes contables no forman parte del cálculo de la participación a trabajadores. Como se analizó en el acápite 1.2.7, de acuerdo con la NIC 41 un activo biológico debe ser medido a su valor razonable menos los costos de venta, y sus cambios se reconocen en el estado de resultados integrales. Como consecuencia, si el valor del activo biológico debe ser reducido se reconocerá una pérdida en el valor razonable, caso contrario se reconocerá una ganancia.

Según el Art. innumerado colocado a continuación del Art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en el numeral 7, estos ingresos y costos acumulados imputables a la transformación biológica de los activos biológicos formarán parte de la base imponible del Impuesto a la Renta en el período fiscal en el que se produce la venta o disposición del activo biológico.

Lo establecido en la normativa enunciada resulta razonable debido a la naturaleza del negocio, en el cual los activos biológicos están expuestos a ciertas incertidumbres propias, como son las enfermedades, factores climáticos, entre otros.

Por lo mencionado, sería un desacierto considerar que estos ingresos se graven anualmente, por el simple transcurso del tiempo, sin la certeza de que su disposición o venta llegue a término. Este asunto podría resultar en el reconocimiento del ingreso en varios períodos y el correspondiente pago de impuestos y participación laboral sobre el mismo; sin embargo, en períodos futuros, por efectos de cualquier riesgo se pierda toda la producción o el activo biológico y no se lleguen a dar los resultados planificados y por lo mismo no se obtengan los beneficios futuros esperados, ocasionando un pago de impuestos inadecuado y que no corresponde a la realidad económica de la transacción.

### **2.1.8 Pérdidas tributarias declaradas**

Con el propósito de analizar el octavo y noveno casos incluidos en el artículo innumerado colocado a continuación del Art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, es fundamental citar el concepto de activos por Impuestos Diferidos incluido en la NIC 12:

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

- (a) las diferencias temporarias deducibles;
- (b) la compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y
- (c) la compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores.<sup>58</sup>

Adicionalmente del concepto de diferencias temporarias enunciado en el párrafo 29.14 del Módulo 29 del Material de formación sobre la NIIF para las PYMES publicado por la Fundación IFRS “las diferencias temporarias se definen como las diferencias entre el importe en libros de un activo, pasivo u otra partida en los estados financieros, y su base fiscal, que la entidad espera que afecten a la ganancia fiscal cuando el importe en libros del activo o pasivo sea recuperado o liquidado (o, en el caso de partidas distintas a los activos y pasivos, que afecten a la ganancia fiscal en el futuro)”<sup>59</sup>.

Los casos de Impuestos Diferidos reconocidos por la Administración Tributaria del numeral 1 al 7 corresponden a diferencias temporarias deducibles o deducciones fiscales futuras que surgen de la aplicación del método de pasivo de balance. Sin

---

<sup>58</sup> Cfr. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB 2010, A401)

<sup>59</sup> Fundación IFRS, Material de formación sobre las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades - NIIF para las PYMES versión 2013-1 (Londres: IFRS Foundation, 2013), 41

embargo, las pérdidas tributarias corresponden a un beneficio tributario que no se encuentra registrado en ninguna cuenta del estado de situación financiera de activo o pasivo y que corresponden al valor de las pérdidas fiscales declaradas en años anteriores, es decir que las deducciones tributarias permitidas superaron los ingresos imponibles y que constituirán una disminución en el pago del Impuesto a la Renta corriente en períodos siguientes.

Según el Art. 11 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno “Las sociedades, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad pueden compensar las pérdidas sufridas en el ejercicio impositivo, con las utilidades gravables que obtuvieren dentro de los cinco períodos impositivos siguientes, sin que se exceda en cada período del 25% de las utilidades obtenidas”<sup>60</sup>.

Por su parte el art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno numeral 8 establece que el saldo no amortizado dentro del indicado lapso, no podrá ser deducido en los ejercicios económicos posteriores. En el caso de terminación de actividades, antes de que concluya el período de cinco años, el saldo no amortizado de las pérdidas, será deducible en su totalidad en el ejercicio en el que se produzca la terminación de actividades

Si existieren ejercicios fiscales que se encuentren en revisión (auditorías fiscales y glosas) o en juicio, por los cuales se podrían disminuir las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores, es indispensable que la administración de las compañías efectúen un análisis en el cual se detallen cada una de las glosas en disputa y para cada una de ellas el mejor estimado de los montos que podrán ser defendidos y los montos por los cuales sin argumento de defensa incrementen la base imponible. Este procedimiento permitirá determinar el monto más conservador de la pérdida tributaria sobre la cual no existirían riesgos al utilizar su amortización. Al valor obtenido se aplicará los límites establecidos anteriormente de conformidad con el Art. 11 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. El control y cálculo de las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores puede ser efectuado a través de los anexos del informe de cumplimiento tributario como se observa en el ejercicio propuesto en el acápite 1.3.2.

---

<sup>60</sup> Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno [2004], Título I, “Impuesto a la Renta”, Registro Oficial No. 463 (17 de noviembre del 2004), Art. 11

### **2.1.9 Créditos tributarios no utilizados generados en períodos anteriores**

Al igual que las pérdidas tributarias, los créditos tributarios no utilizados constituyen activos por Impuestos Diferidos que no provienen de diferencias temporarias deducibles o de la aplicación del método del pasivo de balance.

El párrafo 29.15 del Módulo 29 del Material de formación sobre la NIIF para las PYMES publicado por la Fundación IFRS, establece las siguientes consideraciones:

- Los créditos fiscales son diferentes a las deducciones fiscales, porque las deducciones fiscales reducen las ganancias fiscales. Según este material, el Impuesto a las Ganancias o Impuesto a la Renta es el resultado de multiplicar las ganancias fiscales por la tasa impositiva.
- El crédito fiscal es un incentivo fiscal que adquiere la forma de un importe que reduce los impuestos a las ganancias por pagar. El crédito fiscal reduce el importe real de impuestos que se debe pagar directamente. En el caso de Ecuador, los créditos tributarios reducen el valor del Impuesto a la Renta causado para obtener el monto del impuesto a la renta por pagar.
- En consecuencia, los créditos fiscales dan lugar a un activo por Impuestos Diferidos relacionado con una reducción directa de los impuestos por pagar en periodos futuros.<sup>61</sup>

Por lo expuesto, la aplicación del método de pasivo de balance o comparación del saldo según libros y su base fiscal de las cuentas de activos y pasivos, aplica únicamente para el primero de los casos por los cuales se originan los activos por Impuestos Diferidos detallado en la NIC 12, esto es las diferencias temporarias deducibles, numerales del 1 al 7 del artículo innumerado colocado a continuación del Art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, las cuales se cuantifican obteniendo el valor de la diferencia temporaria y multiplicando posteriormente por la tasa del Impuesto a la Renta a la cual se espera utilizar éstos activos. Por su parte, tanto las pérdidas de ejercicios anteriores como los créditos tributarios no utilizados constituyen activos por Impuestos Diferidos que deben ser medidos y cuantificados en relación con el valor de la disminución directa en el pago de impuesto corriente y diferido.

---

<sup>61</sup> Cfr. Fundación IFRS, Material de formación sobre las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades - NIIF para las PYMES versión 2013-1 (Londres: IFRS Foundation, 2013), 45

Según los artículos 46 y 47 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, los créditos tributarios de períodos anteriores tienen su origen cuando los contribuyentes no generan Impuesto a la Renta causado o el Impuesto a la Renta causado es menor a la suma de: i) las retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta efectuadas por sus clientes, ii) Impuesto a la Salida de Divisas; y, iii) anticipo de Impuesto a la Renta pagado.

Este crédito tributario se contabiliza en el corto o largo plazo dependiendo de la expectativa de la Administración de la Compañía, así si solicitará la devolución de pago en exceso o el reclamo de pago indebido se contabilizan como activos por impuestos corrientes; sin embargo, si la intención de la Administración es la compensación con el Impuesto a la Renta que se generará en los ejercicios impositivos posteriores, hasta dentro de 3 años contados desde la fecha de la declaración según el Art. 47 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, se contabilizan como activos por Impuestos Diferidos y deben presentarse y clasificarse en el largo plazo.

Los créditos tributarios no utilizados, generados en períodos anteriores fueron incluidos también en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno como uno de los casos de Impuestos Diferidos por lo que analizaré los créditos tributarios que se restan del pago del Impuesto a la Renta:

### **Retenciones en la fuente que le realizaron en el ejercicio fiscal**

Constituyen las retenciones en la fuente que están obligados a realizar las sociedades y personas naturales obligadas a llevar contabilidad en calidad de agentes de retención en sus pagos por la adquisición de bienes y servicios de conformidad con el Art. 45 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y del Art. 92 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. La aplicación y los porcentajes de retención en la fuente dependerán de a quien se ésta pagando, el concepto, el monto y la forma de pago. El total de las retenciones en la fuente recibidas al finalizar el ejercicio fiscal constituyen crédito tributario para quien las recibe.

Debido a la gran cantidad de cruces que ha implementado la Administración Tributaria en los últimos años se hace indispensable la implementación de ciertos controles internos en los Contribuyentes, tales como:

**1. Revisar periódicamente los comprobantes de retención que constituyen crédito tributario de IVA y renta.** En procesos de fiscalización la Administración Tributaria efectúa la revisión física de una muestra representativa de comprobantes de retención a efectos de validar el saldo colocado por las Compañías como crédito

tributario, estableciendo la inexistencia de ciertos comprobantes o deficiencias en los requisitos pre impresos y de llenado en los comprobantes existentes, por ejemplo: errores en la razón social o RUC del contribuyente.

Como consecuencia estableciendo cuantiosas multas a través de la aplicación del Art. 47 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno que establece: "... la Administración Tributaria en uso de su facultad determinadora realizará la verificación de lo declarado. Si como resultado de la verificación realizada se determina un crédito tributario menor al declarado o inexistente, el contribuyente deberá pagar los valores utilizados como crédito tributario o que le hayan sido devueltos, con los intereses correspondientes más un recargo del 100% del impuesto con el que se pretendió perjudicar al Estado".

**2. Lograr eficiencia en el proceso de recepción de comprobantes de retención.** A partir de la implementación del sistema de facturación electrónica se han solventado significativamente las demoras en la recepción de los comprobantes de retención, sin embargo las empresas deben obtener antes del proceso de cierre y de la presentación de la declaración de Impuesto a la Renta anual todos los comprobantes de retención, pues el no hacerlo implica la pérdida de éstos valores como crédito fiscal. Aun cuando los comprobantes se reciban y contabilicen en el período fiscal siguiente como crédito tributario constituiría un riesgo fiscal debido a que están relacionados con un ingreso gravado del año anterior.

### **Retenciones por dividendos anticipados**

El Art. 126 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, establece la aplicación del 22% de retenciones en la fuente en dividendos anticipados, así "... cuando una sociedad distribuya dividendos u otros beneficios con cargo a utilidades a favor de sus socios o accionistas, antes de la terminación del ejercicio económico y, por tanto, antes de que se conozcan los resultados de la actividad de la sociedad, ésta deberá efectuar la retención de la tarifa general del Impuesto a la Renta establecida para sociedades, excepto cuando el beneficiario sea residente o establecido en un paraíso fiscal o régimen de menor imposición se aplicará la tarifa del 25%, sobre el monto total de tales pagos. Tal retención será declarada y pagada al mes siguiente de efectuada y dentro de los plazos previstos en este Reglamento y constituirá crédito tributario para la empresa en su

declaración de Impuesto a la Renta<sup>62</sup>. Adicionalmente, la Compañía deberá emitir un comprobante de retención a sí misma y descontarlo en la conciliación tributaria y liquidación del Impuesto a la Renta anual.

A través del Art. 18 de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal en el numeral 3, se establece la presunción de dividendos anticipados en las transacciones con partes relacionadas a través de las cuales las compañías entreguen recursos a sus socios o accionistas que no se destinen al financiamiento de sus actividades comerciales o empresariales y la correspondiente aplicación de la retención en la fuente.

### **Crédito tributario por Impuesto a la Salida de Divisas**

Según el Art. 155 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, se crea el Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior, con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero<sup>63</sup>.

Sus principales consideraciones son:

- Constituye crédito tributario en el año en el que se paga,
- El saldo de ISD no utilizado se puede compensar dentro de los 4 años siguientes,
- El ISD está sujeto a devolución a partir del ejercicio fiscal 2013; y,
- Es compensable con los anticipos de Impuesto a la Renta que se cancelan en Julio y Diciembre.

Según el artículo innumerado colocado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador establece que el ISD “podrá ser utilizado como crédito tributario, que se aplicará para el pago del Impuesto a la Renta del propio contribuyente, de los cinco últimos ejercicios fiscales, los pagos realizados por concepto de Impuesto a la Salida de Divisas en la importación de las materias primas, insumos y bienes de capital con la finalidad de que sean incorporados en procesos productivos. Las materias primas, insumos y bienes de capital a los que hace

---

<sup>62</sup> Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno [2010], Título I, “Impuesto a la Renta”, Suplemento del Registro Oficial No. 209 (8 de junio del 2010), Artículo 126

<sup>63</sup> Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador [2007], Título Cuarto, “Creación de Impuestos Reguladores”, Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 (29 de diciembre del 2007), Art. 155

referencia este artículo, serán los que consten en el listado que para el efecto establezca el Comité de Política Tributaria”<sup>64</sup>.

Por lo expuesto existen tres condicionantes para la utilización del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) como crédito fiscal y son:

- Que se trate de materias primas, insumos y bienes de capital.
- Que las materias primas, insumos y bienes de capital se encuentren en los listados emitidos por el Comité de Política Tributaria.
- Que las materias primas, insumos, y bienes de capital sean utilizados en procesos productivos.

La normativa debe ser aplicada en su estricto sentido; es decir, si quien importa los productos no los utiliza directamente en procesos productivos propios, no cumple con los requisitos resumidos anteriormente, y por lo tanto no podrá utilizar el ISD como crédito tributario, por ejemplo las empresas comercializadoras.

## **2.2 Diferencias temporarias no incluidas en la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y su Reglamento**

### **2.2.1 Provisión para Cuentas Incobrables**

Uno de los casos que implicaría la creación de un activo por Impuesto Diferido no incluido en el Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal es la provisión para cuentas incobrables, según la NIC 39 “Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición”, al final de cada periodo se debe evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro en el valor en libros de los activos financieros medidos al costo amortizado que impacte en los flujos de efectivo futuros estimados que producirán dichos activos para las compañías. Según el párrafo 59 de la NIC 39 los indicadores de deterioro se resumen en:

- Conocimiento de dificultades económicas significativas del deudor o de su entorno local o nacional,
- Incumplimientos contractuales,
- Otorgamiento de concesiones o descuentos al prestamista por razones económicas que no las habrían concedido en condiciones normales,

---

<sup>64</sup> Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador [2007], Título IV, “Creación de Impuestos Reguladores”, Registro Oficial No. 242 Tercer Suplemento (29 de diciembre del 2007), Artículo innumerado a continuación del Artículo 162

- Probabilidad de que el deudor se declare en quiebra,
- Desaparición de mercados activos para el activo financiero,<sup>65</sup>

De lo expuesto, según la norma contable el monto de la provisión de cuentas por cobrar corresponde a la diferencia entre el valor en libros y el importe que la compañía espera recuperar descontado a la tasa de interés correspondiente, sin embargo según el Art. 10 “Deducciones” numeral 11 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, el valor del gasto deducible por éste concepto no podría superar el 1% de los créditos comerciales concedidos en el ejercicio fiscal y pendientes de recaudación, siempre que el saldo de la provisión acumulada no supere el 10% de la cartera total.

Por lo expuesto, debido a que la constitución o incremento de la provisión están relacionados estrechamente con el poder adquisitivo y la capacidad de pago derivada de los factores económicos como la situación del país, del sector y otros factores propios de cada contribuyente generalmente los montos estimados de provisión exceden a los límites tributarios establecidos en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y en su reglamento.

Adicionalmente según el numeral #3 del Art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, la baja de una cuenta por cobrar se debe efectuar con la utilización del saldo de la provisión constituida y si faltare con cargo a los resultados cuando se haya cumplido una de las siguientes condiciones:

- “Haber constado como tales, durante dos (2) años o más en la contabilidad;
- Haber transcurrido más de tres (3) años desde la fecha de vencimiento original del crédito;
- Haber prescrito la acción para el cobro del crédito;
- Haberse declarado la quiebra o insolvencia del deudor; y,
- Si el deudor es una sociedad que haya sido cancelada”<sup>66</sup>.

La discrepancia existente entre la necesidad de constituir o aumentar la provisión y las limitaciones de la Ley de Orgánica de Régimen Tributario Interno y su reglamento para la deducibilidad del gasto para provisión deterioro de las cuentas por cobrar en un ejercicio fiscal, origina una diferencia temporaria que debería ser deducible en períodos

---

<sup>65</sup> Cfr. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB 2010, 803)

<sup>66</sup> Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno [2010], Título I, “Impuesto a la Renta”, Suplemento del Registro Oficial No. 209 (8 de junio del 2010), Art. 28

futuros cuando se utiliza la provisión constituida para la baja de las cuentas por cobrar por una de las causas enumeradas anteriormente.

Las Compañías deben llevar un auxiliar contable de la provisión para cuentas incobrables que incluya los montos deducibles y no deducibles tomados anualmente desde la constitución de la provisión hasta la fecha más reciente, a efectos de que el valor de las bajas de la cartera se aplique en primera instancia al saldo de la provisión deducible registrada y la diferencia se impute a los saldos considerados gastos no deducibles en años anteriores.

Sin embargo existe una gran incertidumbre relacionada con su reconocimiento debido a que ésta diferencia temporaria ha sido excluida en el numeral 5 del artículo innumerado colocado a continuación del Art 28. del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, principalmente considerando lo establecido por el SRI y publicado a través de la circular No. NAC-DGECCGC15-00000012 según la cual la Administración Tributaria solo reconoce los efectos de la aplicación de los Impuestos Diferidos en los casos establecidos en la normativa tributaria.

### **2.2.2 Provisión para Jubilación Patronal**

La NIC 19 “Beneficios para empleados” establece que los costos de proporcionar beneficios para los empleados deben ser reconocidos en el período en el cual la Compañía recibe los servicios por parte del empleado, sin embargo el gasto de jubilación patronal para efectos tributarios según el Art. 10 numeral 13 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno debe cumplir con lo siguiente:

- Las provisiones de jubilación patronal deben ser actuarialmente formuladas por empresas especializadas o profesionales en la materia; y,
- Corresponder al personal que haya cumplido por lo menos diez años de trabajo en la misma empresa.

La norma contable establece que las Compañías deben contabilizar el gasto de jubilación patronal, sin embargo el efecto tributario es incluirlo como un gasto deducible para los empleados con diez años o más de tiempo de servicio y la proporción del gasto correspondiente a aquellos empleados con menos de diez años de servicio como gasto no deducible según el Art. 28 numeral 1 literal f) del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Por lo que, se crea un

activo por Impuesto Diferido equivalente al 22% del valor de la reserva atribuible al personal con menos de diez años de servicio, ya que no cumplen con la condición de deducibilidad. Cuando el empleado cumple diez años en la Compañía, el monto de la provisión y que fue cargada como gasto no deducible desde su ingreso a la Compañía hasta ese año, constituiría un beneficio tributario que representa una utilización del activo por Impuesto Diferido. De ésta forma este activo se disminuiría cada vez que los trabajadores pasan a cumplir el tiempo requerido por la norma tributaria enunciada (diez años) o por aquellos empleados que salen de la Compañía.

Sin embargo, la jubilación patronal no ha sido incluida en los casos de Impuestos Diferidos detallados en el reglamento, lo que implicaría que el gasto de jubilación patronal de los empleados de una Compañía desde el año uno hasta el año nueve constituiría un gasto no deducible y por lo mismo una diferencia permanente. Criterio que se contrapone con el principio general establecido para la deducibilidad de los gastos, esto es que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos gravados. El gasto de jubilación patronal en la mayoría de los casos está relacionado con la generación de los ingresos gravados pues constituyen el costo de los empleados que participan directamente en los proceso de administración, transformación y ventas.

### **2.2.3 Ingresos no objeto de Impuesto a la Renta**

Otro de los casos no considerados por la Administración Tributaria son los ingresos registrados contablemente que no son objeto de Impuesto a la Renta en el período corriente y que serán gravados en el futuro cuando se cumplan ciertos condicionamientos. Uno de estos casos constituiría la actualización del valor de las inversiones de acuerdo con la NIC 28 “Inversiones en asociadas y negocios conjuntos” las cuales posteriormente a su reconocimiento inicial deben ser ajustadas por la participación que el accionista posee en el patrimonio de la otra compañía conocido como valor patrimonial proporcional o VPP.

La NIC establece “el método de la participación es un método de contabilización según el cual la inversión se registra inicialmente al costo, y es ajustada posteriormente en función de los cambios que experimenta, tras la adquisición, la porción de los activos netos de la entidad participada que corresponde al inversor. El resultado del ejercicio del

inversor incluye la porción que le corresponda en los resultados de la participada.”<sup>67</sup>. Por lo mencionado el inversor reconocería en sus resultados la variación en el patrimonio de la participada, si la variación corresponde a un incremento sería un ingreso no realizado por constituir un mero ajuste contable y si fuere negativo un gasto en el ejercicio corriente. Sin embargo, la realización efectiva de éste ingreso se efectuará en el futuro cuando se venda la inversión o reciban los dividendos correspondientes.

Para efectos tributarios es importante utilizar el concepto de valor patrimonial proporcional incluido por la Administración Tributaria en el Art. 11 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto del 16 de Abril del 2016, que se debe considerar a efectos del cálculo de la contribución solidaria sobre el patrimonio, el cual establece que el cálculo del valor patrimonial proporcional VPP corresponderá al resultado de multiplicar el valor del patrimonio neto de una sociedad al 31 de diciembre de 2015 por el porcentaje de participación societaria de un contribuyente.

Al respecto es fundamental mencionar que la enajenación de acciones, participaciones y derechos de capital constituyen un ingreso gravado a partir de la reforma introducida a través de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal emitida en diciembre del 2014 y vigente a partir del ejercicio 2015, según la cual el valor de la utilidad se determina por la diferencia entre el precio de venta y su costo, que será su valor nominal, el valor de adquisición o el valor patrimonial proporcional de las acciones u otros derechos representativos de capital según el artículo innumerado colocado a continuación del Art. 26 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

El ingreso reconocido constituiría en el ejercicio corriente un ingreso no sujeto al Impuesto a la Renta y requiere el reconocimiento de un pasivo por Impuesto Diferido. Por otro lado si el efecto reconocido en el estado de resultados es una pérdida constituiría un gasto no deducible que será deducible cuando se venda la inversión a un precio menor al costo.

---

<sup>67</sup> (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB 2010), A637.

### **2.3 Variación de la tasa de Impuesto a la Renta y su incidencia en la determinación y cálculo del Impuesto a la Renta corriente y diferido**

Según la NIC 12 “Impuesto a las Ganancias”, el Impuesto Diferido debe reconocerse empleando la tasa de Impuesto a la Renta corporativa a la cual se estima que se realice el activo o se cancele el pasivo, por lo cual es fundamental revisar cuales son las tarifas de Impuesto a la Renta corporativo previstas por la normativa tributaria ecuatoriana.

En el literal b) del Art. 23 de la Ley de Reforma Tributaria, promulgada en el Registro Oficial No. 325 de 14 de mayo del 2001, reformatorio del artículo innumerado colocado a continuación del Art. 38 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se estableció la tarifa reducida en diez puntos porcentuales cuando se reinvierten las utilidades en activos productivos, siempre y cuando las destinen a la adquisición de maquinarias nuevas o equipos nuevos a través de un aumento de capital que debe ser inscrito en el registro mercantil hasta el 31 de diciembre del año siguiente al cual se aplica la reducción.

A partir de la vigencia del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI) publicado el 29 de diciembre del 2010, a través de sus disposiciones transitorias se establece la reducción progresiva de la tarifa del Impuesto a la Renta de sociedades, con lo cual el impuesto del ejercicio 2010 se liquidó a la tarifa del 25%, y a partir de ésta fecha se determinó una disminución anual equivalente al 1% hasta el ejercicio fiscal 2013, a partir del cual la tarifa general de Impuesto a la Renta es del 22%.

Adicionalmente el COPCI estableció la exoneración del Impuesto a la Renta y de su anticipo por cinco años a las inversiones nuevas y productivas que contribuyan con el cambio de la matriz energética, la sustitución de importaciones, el fomento de las exportaciones, y que se encuentren en uno de los sectores específicos incluidos en ésta normativa.

Otra de las reformas introducidas a través del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones COPCI, es la rebaja adicional de cinco puntos porcentuales en la tarifa de Impuesto a la Renta a los sujetos pasivos que sean administradores u operadores de una Zona Especial de Desarrollo Económico incluida en el artículo innumerado colocado a continuación del Art. 37 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

En el año 2014, la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, incrementó la tarifa del Impuesto a la Renta, incluyendo en el artículo 37 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario el siguiente texto “la tarifa impositiva será del 25% cuando la sociedad tenga accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una participación directa o indirecta, individual o conjunta, igual o superior al 50% del capital social o de aquel que corresponda a la naturaleza de la sociedad.”<sup>68</sup> Adicionalmente, se estableció que si la participación es menor al 50% mencionado anteriormente, se aplicará una tarifa combinada del 22% sobre la participación de los socios o accionistas en el Ecuador; y, fuera del país en lugares considerados regímenes de menor imposición o paraísos fiscales el 25%.

Por lo expuesto, las sociedades en el Ecuador podrían aplicar los siguientes porcentajes del Impuesto a la Renta: 0%, la tasa combinada del 12% y 22%, 17%, 22%, 25% y la tasa combinada del 22% y 25%, aspecto que deberá ser analizado a profundidad basado en una adecuada planificación fiscal que permita conocer en el año actual la tasa de Impuesto a la Renta a la cual se liquidará el Impuesto a la Renta Diferido en períodos futuros.

**Gráfico 7 Tarifas del Impuesto a la Renta vigentes en el Ecuador para sociedades**

0%	• Inversiones nuevas y productivas que contribuyan con el cambio de la matriz energética, la sustitución de importaciones y el fomento de las exportaciones
12% y 22%	• Reinversión de utilidades en activos productivos
17%	• Administradores u operadores de Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE)
22%	• Tarifa general de impuesto a la renta para sociedades
25%	• Sociedades con el 50% o más del capital social perteneciente a accionistas, socios o partícipes establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición
22% y 25%	• Sociedades con menos del 50% del capital social perteneciente a accionistas, socios o partícipes establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición. Aplicarán una tarifa combinada del 22% sobre la participación de los socios o accionistas en el Ecuador; y, fuera del país en lugares considerados regímenes de menor imposición o paraísos fiscales el 25%.

Fuente: Elaboración propia

<sup>68</sup> Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno [2004], Título I, “Impuesto a la Renta”, Registro Oficial No. 463 (17 de noviembre del 2004), Art. 37

## 2.4 Análisis de la Circular No. NAC-DGECCGC15-0000012 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 653 del 31 de diciembre del 2015

La circular NAC-DGECCGC15-000012 en su texto recuerda a los contribuyentes los siguientes aspectos:

**Tabla 7 Circular No. DGECCGC15-000012 Parte I -disposiciones relacionadas con la deducibilidad de costos y gastos**

<b>I. Disposiciones establecidas en la Circular con relación a la deducibilidad de los costos o gastos</b>
A. Los costos o gastos efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana gravados con el Impuesto a la Renta y no exentos, deberán ser considerados por los sujetos pasivos, por cada ejercicio fiscal, en atención a la naturaleza anual de este tributo.
B. 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 normativa tributaria vigente, sin encontrarse prevista la aplicación de una figura de reverso de gastos no deducibles, para dichos efectos.  Aquellos gastos que fueron considerados por los sujetos pasivos como no deducibles, para efectos de la declaración del Impuesto a la Renta en un ejercicio fiscal, no podrán ser considerados como deducibles en ejercicios fiscales futuros.

Fuente: Circular No. DGECCGC15-000012

Elaboración: Propia

En su primer literal indica que la deducibilidad de gastos deberá ser considerada por los sujetos pasivos atendiendo la naturaleza anual del Impuesto a la Renta, lo cual constituye una transcripción del Art. 7 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

El literal B establece que ni en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno ni en su Reglamento de Aplicación se prevé la figura de “Reverso de Gastos no Deducibles”. Criterio subjetivo y de contraposición legal por cuanto una circular no puede modificar a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, la cual es una Ley de carácter Orgánico que se encuentra ubicada en el tercer peldaño por debajo de la Constitución y de los convenios y tratados internacionales según el Art. 425 de la Constitución Política de la República del Ecuador. Por su parte las circulares del Servicio de Rentas Internas dentro de mismo orden jerárquico estarían en el último nivel denominado “demás actos de los poderes públicos”.

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y en su reglamento para algunas partidas establece períodos superiores al año como es el caso de la baja de cuentas incobrables que deben ser mantenidas por la compañía en sus libros por dos años o el caso de la jubilación patronal que se refiere a la deducibilidad para los empleados con

más de diez años de servicio. Por lo que, a través de la circular se estaría atentando contra el principio de seguridad jurídica establecido en el Art. 82 de la Constitución Política de la República del Ecuador que establece: “el derecho a la seguridad jurídica, que se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes;”<sup>69</sup> debido a que el texto de la circular contradice la periodicidad establecida para ciertas partidas en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su reglamento como se indicó anteriormente.

Otro aspecto importante a considerar es que el Código Tributario establece en su Art. 13 “que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica”. El reversar un gasto que en uno o varios períodos ha sido considerado como no deducible para efectos fiscales, en un período futuro cuando se cumple el requerimiento establecido por la ley de tiempo o se obtiene el documento soporte que lo hace deducible, atiende a la significación económica de la transacción por lo que tampoco se han observado las disposiciones fundamentales establecidas en el Código Tributario.

Por lo expuesto, los criterios establecidos en la circular relacionados con la deducibilidad de costos y gastos limitarían la aplicación del reconocimiento de ciertos activos por Impuestos Diferidos establecidos en la Norma Internacional de Contabilidad 12 “Impuesto a las Ganancias” respecto a las diferencias temporarias deducibles en ejercicios económicos futuros.

**Tabla 8 Circular No. DGECCGC15-000012 Parte II - disposiciones relacionadas con el reconocimiento tributario de los impuestos diferidos**

<b>II. Disposiciones establecidas en la Circular con relación al reconocimiento tributario de Impuestos Diferidos</b>
A. Los estados financieros sirven de base para la presentación de las declaraciones de impuestos, así como también para su presentación a la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros y a la Superintendencia de Bancos, según el caso.
B. Los principios para la presentación, reconocimiento, medición e información a revelar, en relación a los Impuestos Diferidos, se encuentran establecidos en la Norma Internacional de Contabilidad No .12- Impuesto a las Ganancias (NIC 12) y en la Sección 29 de la NIIF para las PYMES.

<sup>69</sup> Constitución Política de la República del Ecuador [2008], Título II “Derechos”, Registro Oficial No. 449 (20 de octubre del 2008), Art. 82

<p>C. Se reconocerán los efectos de la aplicación de activos por Impuestos Diferidos, únicamente en los casos y condiciones establecidos en la normativa tributaria pertinente, provenientes de sucesos económicos, transacciones o registros contables, que se produzcan a partir del 1 de enero del 2015; a excepción de los efectos provenientes de las pérdidas y los créditos tributarios conforme la normativa tributaria vigente, según corresponda a cada caso.</p> <p>Los pasivos por Impuestos Diferidos que hayan sido contabilizados por los sujetos pasivos, en cumplimiento del marco normativo tributario y en atención a la aplicación de la técnica contable, se mantendrán vigentes para su respectiva liquidación.</p>
<p>D. En la estimación de los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos, el sujeto pasivo utilizará la tarifa del Impuesto a la Renta pertinente conforme la normativa tributaria y de acuerdo a lo establecido en la técnica contable.</p>
<p>E. Los activos y pasivos por Impuestos Diferidos, reconocidos de conformidad con la normativa tributaria, contarán con sus respectivos soportes.</p>
<p>F. Para que los activos y pasivos por Impuestos Diferidos puedan ser recuperados o pagados posteriormente a través de la conciliación tributaria, deberán ser reconocidos contablemente en el Estado de Situación Financiera, en una cuantía correcta y en el momento adecuado, respetando la norma tributaria vigente y las normas contables citadas en la presente circular, según sea el caso.</p>

Fuente: Circular No. DGECCGC15-000012

Elaboración: Propia

En la segunda parte se establecen las disposiciones relacionadas al reconocimiento de los Impuestos Diferidos, las cuales se analizan a continuación:

En el literal A. la Administración Tributaria indica que los estados financieros que se cargan en la Superintendencia deben servir de base para la presentación de las declaraciones de impuestos, aspecto de gran importancia y que ha sido implementado a partir del ejercicio 2014 a través de un esfuerzo conjunto entre la Superintendencia de Compañías y el Servicio de Rentas Internas, que ha permitido que en la actualidad la información que se carga en el Formulario 101 Declaración del Impuesto a la Renta de Sociedades en el portal de la web del Servicio de Rentas Internas que incluye los estados de situación financiera y de resultados integrales, sea transferida al portal de la web de la Superintendencia de Compañías en donde adicionalmente se incluyen el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos del efectivo a efectos de finalizar el reporte de información financiera a la que todas las compañías sujetas al control de la Superintendencia de Compañías están obligadas.

En el literal B resalta que la aplicación del Impuesto Diferido debe atender a la NIC 12 o a la Sección 29 de la NIIF para PYMES. Este concepto guarda consistencia con la Resolución No. 06.Q.ICI.004 a través de la cual, la Superintendencia de Compañías estableció la adopción de las NIIF a partir del ejercicio 2010. Un argumento

no incluido es si existiría obligatoriedad de reconocer los Impuestos Diferidos de conformidad con la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, su reglamento y ésta circular, por parte de las compañías que no se encuentran bajo el control de la Superintendencia de Compañías o de Bancos como por ejemplo las sociedades de hecho o las compañías en nombre colectivo.

Para efectuar el análisis del literal C debemos separarlo en dos aspectos, el primero las inconsistencias de ésta disposición y finalmente sus efectos.

**Inconsistencias de la norma.** La primera es el establecimiento de condiciones de aplicación y tiempo diferentes entre activos y pasivos, los cuales podrían provenir del mismo tipo de diferencias temporarias, a continuación una comparación:

**Tabla 9 Circular No. DGECCGC15-000012 - Inconsistencias de la norma**

<b>Reconocimiento de Activos por Impuesto Diferido</b>	<b>Reconocimiento de Pasivos por Impuesto Diferido</b>
1 Solo en los casos y condiciones establecidos en la normativa tributaria.	De cualquier tipo en cumplimiento del marco normativo tributario y en atención a la aplicación de la técnica contable.
2 Originados en registros contables a partir del 1 de enero del 2015.  Con excepción de las pérdidas y los créditos tributarios conforme la normativa tributaria vigente.	Desde cualquier fecha

Fuente: Circular No. DGECCGC15-000012

Elaboración: Propia

Como se visualiza en el cuadro anterior se limita ampliamente el reconocimiento de activos, cuya utilización constituye un beneficio tributario para los contribuyentes con efecto en un menor pago de Impuesto a la Renta en los ejercicios corrientes o futuros. Los pasivos por su parte implican valores a pagar por concepto de Impuesto a la Renta, por lo cual no presentan límites para su reconocimiento, por lo que se evidencia un afán recaudatorio antepuesto al criterio técnico contable.

Resulta también incompresible porque el Impuesto Diferido se reconocería solo desde el ejercicio 2015, como lo establece la circular, si la obligatoriedad de aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF en el Ecuador se encuentra vigente desde el año 2010.

**Efectos.** Analizadas las inconsistencias de la aplicación del literal C de ésta circular, se hace fundamental examinar los efectos de su aplicación. Las compañías en el Ecuador desde el 2010 hasta el 2014 han aplicado Impuestos Diferidos cuyo efecto

final puede ser activo o pasivo. Aquellas cuyo resultado era un pasivo no se verían afectadas pues el SRI requiere su pago de acuerdo a su forma de reconocimiento, pero aquellas que en éstos años hicieron pagos de Impuesto a la Renta que consideraban podrían ser utilizados en períodos siguientes y tienen en sus libros activos por Impuestos Diferidos deberían eliminar estos activos ante la probabilidad de no utilizarlos.

Con el propósito de investigar cual es el tratamiento contable adecuado de la disminución del valor de los activos por Impuestos Diferidos es necesario la revisión de la NIC 8 “Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores”.

La baja de los activos por Impuesto Diferido calificaría como un cambio en una estimación contable. Según la NIC 8 un cambio en una estimación contable es el “ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes”<sup>70</sup>.

Este evento no es considerando un cambio de política contable pues en años anteriores se aplicó la NIC 12, norma contable que se seguirá aplicando en el período corriente y futuros. Adicionalmente, la NIC 8 establece que el cambio en una política contable se realiza solo si es requerido por otra NIIF o su efecto es una presentación más adecuada de los estados financieros y su aplicación es retroactiva.

La baja de los activos por Impuesto Diferido tampoco califica como error porque éstos según la NIC 8 constituyen omisiones descubiertas en el año corriente relacionadas con asuntos que estaban disponibles en la fecha de preparación de los estados financieros y podían ser considerados en su elaboración, su aplicación es retroactiva y se reflejan como si nunca hubiera ocurrido el error, por lo que su corrección debe ser excluida del resultado del período en el cual se descubre.

Ciertos elementos de los estados financieros no pueden ser medidos exactamente y constituyen estimaciones efectuadas por la administración de las compañías. Adicionalmente, la NIC 8 establece también que “los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores”<sup>71</sup>.

---

<sup>70</sup> (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB 2010), A356

<sup>71</sup> *Ibid*

La NIC 8 establece que los cambios en estimados contables deben ser reconocidos e incluidos en la utilidad o pérdida del período o subsiguientes si afecta ambos. Por lo mencionado, si basados en el criterio de prudencia establecido en el marco conceptual de las NIIF se reconoce la baja del activo por Impuesto Diferido considerando que no constituye un beneficio futuro y no es posible su utilización, debe contabilizarse como un gasto del ejercicio actual cuyo efecto tributario es la no deducibilidad al ser un gasto ocasionado por contraposición entre la normativa contable y la normativa tributaria.

El literal D está relacionado con la tarifa del Impuesto a la Renta cuyos impactos fueron revisados en el acápite 2.3.

Los literales E y F establecen que las compañías deben disponer de la documentación soporte y contabilizar los Impuestos Diferidos en la cuantía y momento adecuado, disposiciones consistentes con la normativa contable y con las demás normas establecidas en la Ley Orgánica de Régimen Tributario y su reglamento.

## **2.5 Información suplementaria utilizada como mecanismo de control para evaluar el cumplimiento de la normativa vigente**

El informe de cumplimiento tributario vigente para el período fiscal 2015 ha sido adaptado para el reconocimiento y control de las diferencias temporarias que originan activos y pasivos por Impuestos Diferidos separando los ingresos y gastos en diferencias permanentes o temporarias.

Las diferencias permanentes que originan ingresos que no serán gravados y gastos que no serán deducibles en períodos fiscales siguientes se deben detallar en los anexos A7 y A8. En el anexo A7 se encuentran los ingresos exentos, no objeto y no sujetos al pago del Impuesto a la Renta y en el anexo A8 se detallan los gastos incurridos atribuibles a los ingresos exentos, no objeto y no sujetos, los cuales constituyen gastos no deducibles.

Por su parte, en el anexo A9 se incluyen los gastos no deducibles que corresponden a excesos respecto de los límites en gastos de viaje, gestión, promoción y publicidad, gastos de instalación y similares; y, gastos por deterioro de los activos financieros correspondientes a créditos incobrables. Adicionalmente, otros gastos efectuados a partes relacionadas como las regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría; y, los gastos de intereses por créditos del exterior. En este anexo se comparan los límites permitidos por la normativa tributaria con los gastos registrados en



De acuerdo con la NIC 12 el Impuesto Diferido se calcula a través del método del pasivo basado en el balance lo que conlleva a la comparación para cada una de las cuentas de balance que incluyen diferencias temporarias, del valor en libros (saldo NIIF) con la base fiscal, la cual resulta del saldo contable excluyendo las partidas correspondientes a ingresos exentos y gastos no deducibles. A través de la determinación de éstas diferencias se obtiene el valor de la base de la diferencia temporaria misma que multiplicada por la tasa de Impuesto a la Renta a la cual se espera realizar las diferencias temporarias permite obtener el valor del activo o pasivo por Impuesto Diferido que deberá ser incluido en los cuadros del anexo A13 dependiendo de su naturaleza (activo o pasivo).

**Gráfico 9 Anexo A13 - Activos y pasivos por Impuestos Diferidos provenientes de diferencias temporarias**

**Activos por impuestos diferidos por diferencias temporarias**

No. Cuenta Contable	Nombre de la Cuenta Contable	Año de reconocimiento inicial de la diferencia temporaria	Valor según Libros (Base NIIF)	Base Fiscal	Diferencia Temporaria (i)	Tasa Fiscal aplicada	Saldo bruto del Activo por Impuestos Diferidos al 31/12/2015
			{1}	{2}	{3} = {1-2}	{4}	{5} = {3*4}
					0,00		0,00
					0,00		0,00
					0,00		0,00
					0,00		0,00
					0,00		0,00
					0,00		0,00
<b>Total</b>			<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		<b>0,00</b>

**PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS (k)**

**Pasivos por impuestos diferidos por diferencias temporarias**

No. Cuenta Contable	Nombre de la Cuenta Contable	Año de reconocimiento inicial de la diferencia temporaria	Valor según Libros (Base NIIF)	Base Fiscal	Diferencia Temporaria (i)	Tasa Fiscal aplicada	Saldo del Pasivo por Impuestos Diferidos al 31/12/2015
			{1}	{2}	{3} = {1-2}	{4}	{5} = {3*4}
					0,00		0,00
					0,00		0,00
					0,00		0,00
					0,00		0,00
					0,00		0,00
					0,00		0,00
<b>Total</b>			<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		<b>0,00</b>

**Activos por impuestos diferidos por diferencias temporarias**

Saldo bruto del Activo por Impuestos Diferidos al 31/12/2015	Ajustes por nuevas estimaciones contables (en caso de aplicar) (j)	Saldo neto del Activo por Impuestos Diferidos al 31/12/2015	Año que se prevé revertir toda la diferencia temporaria registrada al 31/12/2015	Saldo neto del Activo por Impuestos Diferidos al 31/12/2014	Variación del saldo del Activo por Impuestos Diferidos durante el 2015
{5} = {3*4}	{6}	{7} = {5-6}		{8}	{9} = {7-8}
0,00		0,00			0,00
0,00		0,00			0,00
0,00		0,00			0,00
0,00		0,00			0,00
0,00		0,00			0,00
0,00	0,00	0,00		0,00	0,00

Pasivos por impuestos diferidos por diferencias temporarias

Saldo del Pasivo por Impuestos Diferidos al 31/12/2015	Año que se prevé reversar toda la diferencia temporaria registrada al 31/12/2015	Saldo del Pasivo por Impuestos Diferidos al 31/12/2014	Variación del saldo del Pasivo por Impuestos Diferidos durante el 2015
{5} = {3*4}		{6}	{7} = {5-6}
0,00			0,00
0,00			0,00
0,00			0,00
0,00			0,00
0,00			0,00
0,00		0,00	0,00

Fuente: Anexos del informe de cumplimiento tributario 2015  
 Elaboración: Servicio de Rentas Internas SRI

Como se observa en los cuadros incluidos anteriormente el anexo requiere establecer el año en el cual se prevé reversar toda la diferencia temporaria, ésta información serviría de base a efectos de determinar los flujos de los contribuyentes y del Servicio de Rentas Internas en períodos futuros.

Sin embargo llama la atención que el anexo establece que el contribuyente debe incluir el detalle de los saldos de activos por Impuestos Diferidos al 31 de diciembre del 2014, los cuales según la Circular No. NAC-DGECCGC15-00000012 analizada en el acápite 2.4 no deberían existir pues la Administración Tributaria permite el reconocimiento de activos por Impuestos Diferidos solamente a partir del 1 de enero del 2015. Por lo expuesto, ésta información podría ser utilizada por el Servicio de Rentas Internas a efectos de establecer los beneficios tributarios no autorizados por la Administración Tributaria reconocidos en años anteriores y que corresponderían al saldo al 31 de diciembre del 2014.

El anexo A13 incluye también una conciliación entre los ingresos contables y la facturación emitida en el ejercicio fiscal sujeto a revisión, esto con el propósito de determinar

A efectos de analizar la aplicación de éste anexo a continuación propongo el siguiente ejemplo:

Una compañía de servicios de mantenimiento de equipos de cómputo tiene los siguientes tipos de ingresos: i) Facturación por reparaciones de equipos en la cual el cliente solicita la reparación y la compañía le factura sus servicios. ii) Contratos de servicios que se facturan mensualmente en los cinco primeros días de cada mes y el servicio se devenga entre el 1 y el 30 de cada mes. iii) El tercero es un sistema prepago por el cual el cliente firma un contrato anual estableciéndose un canon mensual, considerando que la forma de pago es anticipada y representa para el cliente un ahorro en los costos de servicio técnico.

La compañía al 31 de diciembre del 2015 presenta la siguiente información:

**Tabla 10 Ejemplo de la conciliación entre los ingresos contables y la facturación**

Referencia	Concepto	US\$
A	Saldo del pasivo por ingresos diferidos del ejercicio 2014 (a)	2.250
B	Contrato de servicio anual (prepagado) por US\$1000.00 mensuales desde el 1 de abril del 2015 hasta el 31 de marzo del 2016	12.000
C	Contratos de servicio técnico mensualizados	10.500
D	Servicios prestados en el ejercicio 2015 que serán facturados en el ejercicio 2016	6.800

(a) Corresponde a un contrato de servicios prepagados anualmente firmado con un cliente el 1 de abril del 2014, de los cuales al 31 de diciembre del 2014 se han devengado nueve meses.

Fuente: Elaboración propia

A efectos de analizar la información financiera propuesta a continuación se presentan los registros contables cronológicos por cada una de las partidas mencionadas:

**Tabla 11 Registros contables relacionados con el ejemplo de conciliación entre los ingresos contables y la facturación**

Ref.	Fecha	Cuentas Contables	Debe	Haber
A	31/01/2015	Pasivos por Ingresos Diferidos Ingresos Ordinarios Registro del devengo del décimo mes del contrato 2014 -2015	750	750
A	28/02/2015	Pasivos por Ingresos Diferidos Ingresos Ordinarios Registro del devengo del décimo primer mes del contrato 2014 -2015	750	750
A	31/03/2015	Pasivos por Ingresos Diferidos Ingresos Ordinarios Registro del devengo del último mes del contrato 2014 -2015	750	750
B	01/04/2015	Bancos / cuentas por cobrar Pasivos por Ingresos Diferidos Registro firma contrato 2015 - 2016 cliente Ambato	12.000	12.000
B	30/04/2015	Pasivos por Ingresos Diferidos Ingresos Ordinarios Registro del devengo del primer mes del contrato 2015 -2016	1.000	1.000
C	2015	Bancos / cuentas por cobrar Ingresos Ordinarios Servicios prestados y facturados durante el ejercicio 2015	10.500	10.500
D	31/12/2015	Cuentas por cobrar provisión de ingresos Ingresos Ordinarios Registro de la provisión de ingresos devengados y no facturados	6.800	6.800

Fuente: Elaboración propia

Si incluimos ésta información en una línea del tiempo se visualizan los devengos y registros por cada período contable así:

Gráfico 10 Línea del tiempo para visualización de los ingresos diferidos

	2014	2015	2016
A	Ingresos diferidos (pasivo) US\$2250	Ingresos ordinarios (resultados) US\$2250	
B		Ingresos ordinarios (resultados) US\$9000 + Ingresos diferidos (pasivo) US\$3000	Ingresos ordinarios (resultados) US\$3000
C		Ingresos ordinarios (resultados) US\$10500	
D		Ingresos ordinarios (resultados) US\$6800	

Fuente: Elaboración propia

Finalmente el anexo del informe de cumplimiento tributario con base en la información propuesta sería el siguiente:

Gráfico 11 Conciliación del ingreso contable con la facturación emitida en el ejercicio fiscal

No. Cuenta Contable	Saldo del pasivo por ingreso diferido registrado en libros al 31/12/2014 (l)	Porción del pasivo por ingreso diferido registrado al 31/12/2014 y devengado como ingreso contable durante el año 2015 (m)	Monto de todas las facturas emitidas en el año 2015 (n)	Porción de todas las facturas emitidas en el año 2015 y devengadas como ingreso contable en el mismo año (o)	Monto de ingresos devengados directamente en el 2015 en los que no se haya emitido la factura al cierre del ejercicio fiscal (p)	Saldo del pasivo por ingreso diferido registrado en libros al 31/12/2015 (q)	Ingreso contable del año 2015 (r)
	{1}	{2}	{3}	{4}	{5}	{6} = {1-2+3-4}	{7} = {1+3+5-6}
	A	A	B-C	C-(B/12*9)	D		
4.01.1.001	2.250,00	2.250,00	22.500,00	19.500,00	6.800,00	3.000,00	28.550,00
<b>Total</b>	<b>2.250,00</b>	<b>2.250,00</b>	<b>22.500,00</b>	<b>19.500,00</b>	<b>6.800,00</b>	<b>3.000,00</b>	<b>28.550,00</b>

Fuente: Anexos del informe de cumplimiento tributario 2015

Elaboración: Servicio de Rentas Internas SRI

Finalmente el anexo A13 establece las diferencias temporarias relacionadas con reexpresiones o revaluaciones de activos fijos. Es importante resaltar que según la NIC 16 “Propiedades, Planta y Equipo” después de la adquisición, una compañía puede elegir medir sus activos a su costo histórico menos la correspondiente depreciación acumulada o a un importe revaluado (valor razonable). Si establece como política la utilización del modelo de revaluación deberá aplicar ésta política a todos los ítems del mismo tipo dentro de las propiedades, planta y equipo y adicionalmente verificará que las revaluaciones sean realizadas periódicamente evitando diferencias significativas entre el valor en libros y el valor razonable del activo.

A través de este cuadro incluido en la Gráfica la Administración Tributaria pretende el control de los montos que los contribuyentes deben considerar como no deducibles en virtud del Art. 28 numeral 6 literal f el cual establece que “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”<sup>72</sup>.

Este cuadro requiere por cada rubro de propiedad, planta y equipo el costo histórico que corresponderá a su valor de adquisición, fecha de la reexpresión o revaluación y valor reexpresado o revaluado, el valor del gasto por depreciación correspondiente a éstos activos y el valor del gasto no deducible calculado por el contribuyente y así como la determinación de diferencias.

Como se observa el anexo requiere la información de la reexpresión o revaluación, lo que representa que si existiesen activos como los edificios que fueron parte del proceso de conversión de sucres a dólares efectuado en el año 2000 a los cuales se aplicaron los procedimientos establecidos en la Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC 17 “Conversión de los estados financieros para efectos de aplicar el esquema de dolarización” y el saldo está integrado por el valor de la reexpresión más el costo debería incluirse también ésta información de manera detallada.

**Gráfico 12 Anexo A13 - Reexpresiones o revaluaciones de activos fijos**

*REEXPRESIONES O REVALUACIONES DE ACTIVOS FIJOS (s)*

Detalle de propiedades, planta y equipo reexpresados o revaluados cuyo gasto por depreciación afecta al año fiscal 2015

Elemento de Propiedad, planta y equipo	Clase	Costo Histórico	Fecha de la reexpresión o revaluación	Valor reexpresado o revaluado	Gasto Depreciación correspondiente a la reexpresión o revaluación	Gasto No Deducible por reexpresión o revaluación según contribuyente	Diferencias (t)
					(1)	(2)	
Edificios y otros inmuebles (excepto terrenos)							0,00
Naves, aeronaves, barcasas y similares							0,00
Maquinaria, equipo, instalaciones y adecuaciones							0,00
Plantas productoras (agricultura)							0,00
Otros							0,00
<b>Total</b>		0,00		0,00	0,00	0,00	0,00

Fuente: Anexos del informe de cumplimiento tributario 2015

Elaboración: Servicio de Rentas Internas SRI

<sup>72</sup> Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno [2010], Título I,- “Impuesto a la Renta”, Suplemento del Registro Oficial No. 209 (8 de junio del 2010), Art. 28

## **Capítulo Tercero**

### **Efectos tributarios de la aplicación de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y su reglamento**

Con el propósito de analizar los efectos tributarios de la aplicación de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y su reglamento, se ha considerado a una compañía comercial a la que denominaré "Compañía Ecuador S.A." creada bajo el control de la Superintendencia de Compañías cuyos accionistas son dos compañías domiciliadas en Estados Unidos.

La compañía se dedica principalmente a:

- La comercialización de equipos de tecnología a través de la importación de éstos a su accionista principal ubicado en Estados Unidos y otras partes relacionadas en el exterior.
- La venta de suministros, repuestos y otros productos relacionados con la postventa también adquiridos a su accionista principal y otras partes relacionadas en Latinoamérica.
- La prestación de servicios de garantía y mantenimiento de equipos de las marcas que comercializa dentro del Ecuador.
- La prestación de servicios de administración documental que son aquellos en los cuales se firma un contrato con un cliente para proveer el servicio de fotocopiado, escaneado, faxeado, etc.

La Compañía atiende a distintos tipos de clientes en cada línea de negocios, entre los que se destacan los distribuidores mayoristas y minoristas de equipos de tecnología y en servicios de administración documental a varias instituciones públicas y entidades financieras.

#### **3.1 Aplicación del Impuesto Diferido de acuerdo con la NIC 12**

Los estados financieros de la Compañía para los ejercicios fiscales 2015 y 2014 se presentan en el Anexo 2 – Estado de Situación Financiera y en el Anexo 3 – Estado de Resultados Integrales.

El propósito de esta sección es la determinación y cálculo del Impuesto Diferido que la Compañía Ecuador S. A. tiene al 31 de diciembre del 2015 analizando la

aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF y de las disposiciones tributarias vigentes en la legislación ecuatoriana, para lo cual debemos:

- Identificar las cuentas de activos y pasivos que la compañía considera afectarán a las ganancias fiscales o las bases imponibles futuras, es decir aquellas en la que de su comparación surjan diferencias temporarias.
- Determinar la base fiscal al 31 de diciembre del 2015 de todos los activos y pasivos.
- Calcular las diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados.
- Reconocer finalmente los activos y pasivos por Impuestos Diferidos que surjan de diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados.

Las diferencias temporarias que tiene la Compañía Ecuador S. A. son las establecidas en el Anexo 4.

#### **Referencia 1. Diferencia temporaria por la provisión por deterioro de las cuentas por cobrar comerciales**

Esta diferencia temporaria ha sido excluida a través del numeral 5 del artículo innumerado colocado a continuación del Art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, sin embargo ha sido incluido en este análisis debido a que cumple el principio de reconocimiento general de los impuestos diferidos establecido por la Fundación IFRS en el Módulo 29 del Material de formación sobre la NIIF para las PYMES según el cual “una entidad reconocerá un activo o pasivo por Impuestos Diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. Este impuesto surge de la diferencia entre los importes reconocidos por los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y su reconocimiento por parte de las autoridades fiscales, y la compensación a futuro de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores”<sup>73</sup>.

Por lo expuesto, debido a que anualmente en cada ejercicio fiscal los contribuyentes deben efectuar el análisis para evaluar la existencia de excesos en los límites fiscales del valor contabilizado como gasto relacionado con la provisión para deterioro de sus cuentas por cobrar comerciales, y determinar los valores deducibles y

---

<sup>73</sup> Fundación IFRS, Material de formación sobre las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades - NIIF para las PYMES versión 2013-1 (Londres: IFRS Foundation, 2013), 18

no deducibles que afectan el valor del Impuesto a la Renta causado a través de su conciliación tributaria. Como consecuencia se genera una diferencia temporaria, la cual debe ser utilizada cuando el contribuyente no ha logrado recuperar sus cuentas por cobrar comerciales y se ve obligado a eliminarlas definitivamente cumpliendo uno de los requisitos establecidos en el numeral 3 del Art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

En el ejercicio propuesto, la Compañía ha aplicado la NIC 36 resumida en el acápite 1.2.2 y ha establecido su necesidad de constituir reservas debido al deterioro del valor de recuperación de sus cuentas por cobrar a través de una cuenta de provisión por deterioro, cuyo movimiento es como sigue:

**Tabla 12 Movimiento contable de la provisión por deterioro de las cuentas por cobrar comerciales**

	2015	2014
Saldo al 1 de enero	976.821	942.834
Incremento en la provisión	29.465	36.431
Reversos y utilidades	-	-2.444
Saldo al 31 de diciembre	<b>1.006.286</b>	<b>976.821</b>

Fuente: Elaboración propia

Para efectos fiscales según el Art. 10 numeral 11 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno revisada en el acápite 2.2.1, el valor del gasto deducible por éste concepto no podría superar el 1% de los créditos comerciales concedidos durante el ejercicio fiscal y pendientes de recaudación al cierre del ejercicio fiscal, siempre que el saldo de la provisión acumulada no supere el 10% de la cartera total.

Para el cálculo del valor máximo de deducibilidad por provisiones para créditos incobrables es sugerido utilizar el Anexo A9 del informe de cumplimiento tributario - ICT del ejercicio 2015, el cual con la información de la Compañía Ecuador S. A. es el siguiente:

**Tabla 13 Anexo A9 ICT - Provisión para créditos incobrables**

Descripción	Referencia	Valor
Saldo de la cartera total	{1}	4.522.055,76
Porcentaje máximo del límite del deterioro acumulado correspondiente a créditos incobrables	{2}	10,00%
Límite del valor del deterioro acumulado correspondiente a créditos incobrables	{3}={1*2}	<b>452.205,58</b>
Valor del deterioro acumulado correspondiente a créditos incobrables	{4}	1.006.286,00
Diferencia en el valor del deterioro acumulado correspondiente a créditos incobrables	{5}={3-4}	<b>-554.080,42</b>
<b>Valor del gasto no deducible</b>		<b>29.465,00</b>

Fuente: Formato de los Anexos del informe de cumplimiento tributario 2015  
Elaboración: Propia

Como se observa en el cuadro precedente, la totalidad del gasto contabilizado y que constituye el incremento del saldo de la provisión, para fines fiscales corresponde a un gasto no deducible debido a que el saldo de la provisión por deterioro de cuentas por cobrar supera el 10% de la cartera total, por lo que debe ser incluido en el detalle de gastos no deducibles del ejercicio 2015. Ver Anexo 5.1.

El valor de la provisión por deterioro de las cuentas por cobrar será deducible fiscalmente cuando la cartera tenga una mora de dos años o más y se registre su baja o cumpla cualquier otro de los requerimientos del numeral #3 del Art. 28 del Reglamento para la Aplicación a de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno incluido en el acápite 2.2.1.

Por lo expuesto, las cuentas de activo de cuentas por cobrar comerciales y provisión por deterioro de las cuentas por cobrar generan un Impuesto Diferido porque afectará a las bases imponibles futuras cuando se utilice ésta provisión. En consecuencia, se debe contabilizar el efecto de dicho Impuesto Diferido, como sigue:

**Tabla 14 Efectos contables del Impuesto Diferido relacionado con la provisión por deterioro de cartera**

Cuenta Contable	Debe	Haber
Activo - Impuesto diferido por diferencias temporarias	6.482,30	
Resultados - Ingreso (Gasto) Impuesto a la Renta Diferido		6.482,30
Registro del impuesto diferido relacionado con la diferencia temporaria de la provisión por deterioro de cuentas por cobrar.		

Fuente: Elaboración propia

El valor contabilizado corresponde al 22% del valor del gasto no deducible del ejercicio 2015, por este concepto.

Adicionalmente, la Compañía mantiene un auxiliar de la provisión por deterioro de las cuentas por cobrar que desde la creación incluye los efectos contables y tributarios por cada año. Los efectos contables corresponden a la información de mayores contables y estados financieros en la cual se establece el valor del gasto y la utilización de la cuenta de provisión. Los efectos tributarios provienen de las declaraciones de Impuesto a la Renta de años anteriores y sus respectivas conciliaciones tributarias para determinar los montos deducibles y no deducibles por cada año. El auxiliar de la provisión por deterioro de las cuentas por cobrar comerciales es el siguiente:

**Tabla 15 Efectos contables y tributarios anuales de la provisión por deterioro**

EFFECTOS CONTABLES	2012	2013	2014	2015	Total
Saldo Inicial	-	929.574	942.834	976.821	-
Provisiones	929.574	21.632	36.431	29.465	1.017.102
Utilizaciones		-8.372	-2.444	-	-10.816
Saldo Final	929.574	942.834	976.821	1.006.286	1.006.286

EFFECTOS TRIBUTARIOS	2012	2013	2014	2015	Total
Gasto no deducible	583.781	21.632	36.431	29.465	671.309
Gasto deducible	345.793	-8.372	-2.444		334.977
Saldo provisión no deducible					671.309
Saldo provisión deducible					334.977
Total					<u>1.006.286</u>

Fuente: Elaboración propia

Por lo expuesto el valor de la diferencia temporaria deducible se determina como sigue:

**Tabla 16 Determinación de la diferencia temporaria relacionada con la provisión por deterioro de las cuentas por cobrar comerciales**

RUBRO DEL ESTADO DE SITUACION FINANCIERA	SALDO NIIF		BASE FISCAL		DIFERENCIAS		DIFERENCIAS TEMPORARIAS
	Col A		Col B		Col B - Col A	REF.	
Cuentas por Cobrar Comerciales	4.522.056		4.522.056		-		
Provisión por deterioro de cuentas por cobrar	-1.006.286		-334.977		671.309		
Comerciales, neta de deterioro de cuentas incobrables	3.515.770		4.187.079		671.309	(1)	671.309

Fuente: Elaboración propia

Para determinar la diferencia temporaria deducible, se considera como saldo contable al saldo de la provisión según el estado de situación financiera al 31 de diciembre del 2015, y la base fiscal corresponde al valor de la provisión deducible obtenido del auxiliar de la cuenta de provisión, según la Tabla 15. Por consiguiente, dicha base fiscal de la provisión por deterioro constituye el gasto que ha sido considerado deducible para efectos fiscales y que no ha sido utilizado hasta el ejercicio actual, si la totalidad del gasto hubiere sido considerado como gasto no deducible la

base fiscal de la provisión sería igual a cero. La diferencia temporaria por su parte corresponde al valor del gasto considerado como no deducible en cada conciliación tributaria y que constituirá una deducción fiscal futura cuando se efectúe la baja de las cuentas por cobrar provisionadas una vez se cumpla el tiempo requerido en el numeral #3 del Art. 28 del Reglamento de para la Aplicación a de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

### **Referencia 2. Diferencia temporaria en otros activos por un juicio de aduanas**

Corresponde al valor de la cuenta por cobrar al Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador SENA E por un pago indebido efectuado en el juicio No. 2014-360, originado por diferencias de clasificación arancelaria de cinco importaciones de equipos de tecnología que ingresaron en el ejercicio 2013, entre una partida arancelaria que pagó el 5% de impuestos arancelarios; en las cuales el SENA E solicitó que la Compañía los liquide considerando una partida arancelaria del 10%, requiriendo el pago inmediato de la diferencia de los impuestos arancelarios a través de un proceso coactivo.

Tal como se analizó en el marco conceptual de las NIIF en el acápite 1.2, debido a que la Compañía efectuó el pago a través de sus cuentas bancarias del monto requerido, financieramente constituye una cuenta por cobrar que debe ser sometida a una prueba de deterioro a efectos de determinar su importe recuperable. El importe recuperable se basa en la probabilidad de la recuperación estimada por el criterio de un especialista legal que debe determinar el desenlace marginal de éste juicio y establecer la probabilidad de recuperación de los valores pagados por la Compañía.

La Compañía provisionó la totalidad de ésta cuenta por cobrar por concepto de deterioro en el ejercicio 2014, ante la incertidumbre de su recuperación, por lo que se registró como gasto. Desde la perspectiva tributaria, éste gasto constituyó una provisión financiera voluntaria, la cual según el Art. 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en el numeral 11 establece que no es deducible para el pago del Impuesto a la Renta, por lo que se incluyó como tal en la conciliación tributaria de dicho ejercicio fiscal.

La expectativa de la Compañía es que cuando la Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal emita la sentencia a favor de la Compañía Ecuador S. A. y la Aduana deba devolver los valores cobrados indebidamente, esta partida sea un ingreso no sujeto de Impuesto a la Renta.

Según el Art. 16 del Código Tributario se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo. En el año 2014 cuando se reconoció el gasto por la provisión para deterioro de ésta cuenta por cobrar se incluyó éste monto en la conciliación tributaria como un gasto no deducible. Si la recuperación en períodos subsiguientes se consideraría como ingreso gravado se estaría pagando dos veces el impuesto a la renta sobre la misma transacción por lo constituye un ingreso no sujeto de Impuesto a la Renta.

La Compañía en el ejercicio fiscal 2015, considera como base fiscal de éste activo la totalidad del pago efectuado al Servicio Nacional de Aduanas basado en el criterio del especialista legal quien ha determinado que existe una gran probabilidad de recuperación, por lo que se mantendrá como diferencia temporaria hasta la obtención de la sentencia.

Por lo expuesto la diferencia temporaria deducible en períodos futuros es la siguiente:

**Tabla 17 Determinación de la diferencia temporaria por la provisión para deterioro de otros activos**

RUBRO DEL ESTADO DE SITUACION FINANCIERA	SALDO NIF	BASE FISCAL	DIFERENCIAS		DIFERENCIAS	DEDUCIBLE / IMPONIBLE
	Col A	Col B	Col B - Col A	REF.	TEMPORARIAS	
Otros activos	1.921	242.121	240.200	{2}	240.200	Deducible

Fuente: Elaboración propia

Los registros contables históricos relacionados con ésta partida son los siguientes:

**Tabla 18 Efectos contables del Impuesto Diferido relacionado con la provisión por deterioro de los otros activos**

Fecha	Cuenta Contable	Debe	Haber
	-----1-----		
2014	Otras cuentas por cobrar	240.200,00	
	Efectivo y equivalentes de efectivo		240.200,00
	Registro del pago bajo protesto a la SENAE		
	-----2-----		
2014	Gasto deterioro de otras cuentas por cobrar	240.200,00	
	Provisión por deterioro de otras cuentas por cobrar		240.200,00
	Registro de deterioro de otras cuentas por cobrar		
	-----3-----		
2014	Activo - Impuesto diferido por diferencias temporarias	52.844,00	
	Resultados - Ingreso (Gasto) Impuesto a la Renta Diferido		52.844,00
	Registro de la diferencia temporaria por la provisión por deterioro de otras cuentas por cobrar.		

Fuente: Elaboración propia

El valor del activo por Impuesto Diferido corresponde al 22% del monto de la provisión voluntaria por deterioro de las otras cuentas por cobrar.

### Referencia 3. Diferencia temporaria relacionada con el valor neto de realización de los inventarios

La compañía durante el ejercicio 2015 ha aplicado la NIC 2 resumida en el acápite 1.2.1, la cual establece que los inventarios al final del ejercicio contable deben quedar valorados al menor entre el costo y su valor neto de realización (VNR).

El cálculo del valor neto de realización del saldo de las existencias de inventarios según la información contable financiera de la Compañía es el siguiente:

**Tabla 19 Cálculo del valor neto de realización de los inventarios**

Modelo	Unidades	Costo Unitario	Costo total (a)	Valor Neto de Realización (b)	Ajuste (b) - (a)
1040	2.000	135,00	270.000,00	354.240,00	-
1050	3.000	69,99	209.977,50	41.995,50	167.982,00
1060	800	180,00	144.000,00	72.000,00	72.000,00
2040	1.000	150,00	150.000,00	79.335,14	70.664,86
2050	1.200	140,00	168.000,00	220.416,00	-
2060	1.577	200,00	315.400,00	413.804,80	-
<b>Total</b>	<b>9.577</b>		<b>1.257.377,50</b>	<b>1.181.791,44</b>	<b>310.646,86</b>

Fuente: Elaboración propia

El efecto tributario de conformidad con lo dispuesto en el Art. innumerado colocado a continuación del Art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, incluido en el acápite 2.1.1. es considerarlo como gasto no deducible en el ejercicio 2015 y su utilización cuando se efectúe la venta, baja o autoconsumo, ver Anexo 5.1.

Por lo expuesto, la diferencia temporaria deducible es como sigue:

**Tabla 20 Determinación de la diferencia temporaria relacionada con la provisión para alcanzar el valor neto de realización de los inventarios**

RUBRO DEL ESTADO DE SITUACION FINANCIERA	SALDO NIIF	BASE FISCAL	DIFERENCIAS		DIFERENCIAS TEMPORARIAS	DEDUCIBLE / IMPONIBLE
	Col A	Col B	Col B - Col A	REF.		
Equipos disponibles para Venta	1.257.378	1.257.378	-			
Provisión VNR	-310.647	-				
Inventarios	946.731	1.257.378	310.647	{3}	310.647	Deducible

Fuente: Elaboración propia

Los registros contables de la provisión y su efecto de Impuesto Diferido son los siguientes:

**Tabla 21 Efectos contables del Impuesto Diferido relacionado con la provisión para alcanzar el valor neto de realización del inventario**

Fecha	Cuenta Contable	Debe	Haber
	-----1-----		
2015	Gasto Valor Neto de Realización	310.646,86	
	Provisión por obsolescencia de inventarios		310.646,86
	Ajuste para alcanzar el valor neto de realización		
	-----2-----		
2015	Activo - Impuesto diferido por diferencias temporarias	68.342,31	
	Resultados - Ingreso (Gasto) Impuesto a la Renta Diferido		68.342,31
	Registro de la diferencia temporaria por la provisión del VNR.		

Fuente: Elaboración propia

El valor del activo por Impuesto Diferido corresponde al 22% del monto de la provisión para alcanzar el valor neto de realización de los inventarios.

Durante el año 2016 asumiendo la venta de todos los items del inventario, los estados de resultados integrales por cada producto serían los que se plantean y como se observa en las tablas siguientes, la provisión por obsolescencia de inventarios se debita lo que constituye la utilización de la diferencia temporaria en éste período. y:

**Tabla 22 Efectos tributarios de la venta de productos provisionados por VNR**

Rubro	Modelo			Total
	1050	1060	2040	
Venta	41.995,50	72.000,00	79.335,14	193.330,64
Costo Ventas	209.977,50	144.000,00	150.000,00	503.977,50
Pérdida Bruta en Ventas	-167.982,00	-72.000,00	-70.664,86	-310.646,86

Fuente: Elaboración propia

**Tabla 23 Registro de la venta en el año siguiente**

Fecha	Cuenta Contable	Debe	Haber
	-----3-----		
2016	Cuentas por Cobrar	193.330,64	
	Ingresos Ordinarios		193.330,64
	Registro de la venta en el periodo siguiente a precio de venta		
	-----4-----		
2016	Costo de ventas	193.330,64	
	Inventarios		193.330,64
	Registro de la venta descargo del inventario a precio de costo		
	-----5-----		
2016	Provisión por obsolescencia de inventarios	310.646,86	
	Otros ingresos		310.646,86
	Reversión del efecto de la provisión por obsolescencia de inventarios		

Fuente: Elaboración propia

#### Referencia 4. Diferencia temporaria por activos fijos revaluados

Según la NIC 16 “Propiedades, Planta y Equipo” analizada en el acápite 1.2.4., después de la compra, una compañía puede elegir medir éstos activos a su costo histórico menos la correspondiente depreciación acumulada o a su costo revaluado (valor razonable).

La Compañía Ecuador S. A. mantiene en sus estados financieros en el rubro propiedad, planta y equipo un inmueble destinado a sus oficinas, su costo de adquisición fue US\$ 204.000, adquirido en el año 1983 y fue depreciado al 5% anual, por lo que en la fecha en la cual la Compañía aplicó NIIF (31 de diciembre del 2010) éste activo estaba totalmente depreciado, por lo cual se efectuó un avalúo por un perito calificado para actualizar su valor en libros al valor razonable del activo. El nuevo valor del edificio fue US\$ 1,531,593, sin embargo en el informe pericial se estableció que el activo tiene un valor residual que constituiría la base tributaria por US\$ 567,709 y su nueva vida útil de 384 meses.

El numeral 7 del Art. 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, establece que para la determinación y pago del Impuesto a la Renta serán deducibles, entre otros rubros: la depreciación y amortización, conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil, a la corrección monetaria, y la técnica contable, así como las que se conceden por obsolescencia y otros casos, en conformidad a lo previsto en esta Ley y su reglamento. Seguidamente en el mismo artículo se establece que “cuando un contribuyente haya procedido a la revaluación de activos la depreciación correspondiente a dicho revalúo no será deducible”.

Por lo expuesto, es indispensable crear un pasivo por Impuesto Diferido que represente el valor que la Compañía deberá pagar en períodos futuros por concepto de Impuesto a la Renta adicional, al incluir como gasto no deducible cada año el valor de la depreciación correspondiente al revalúo. La diferencia temporaria imponible será el resultado de restar el valor residual del costo neto NIIF del edificio a la fecha de cierre del período fiscal o determinar el monto depreciable del activo, como se observa en los cuadros siguientes:

**Tabla 24 Auxiliar contable de los activos fijos revaluados**

Activo	Fecha Compra	Costo Historico	Depreciación Acumulada	Costo Neto Histórico	31/12/2015			Gasto 2015	Fecha Revalúo	Vida útil según avalúo meses	Valor Residual	Base Impuesto Diferido
					Costo Revaluado	Depreciación Acum. Costo Revaluado	Activo Fijo Neto					
					(a)	(b)	(c) = (a)-(b)				(d)	(e) - (d)
Edificio 1	25/12/1983	150.000,00	150.000,00	-	1.130.315,91	135.721,19	994.594,72	22.300,15	31/12/2009	384	416.711,13	577.883,59
Edificio 2	25/12/1983	54.000,00	54.000,00	-	401.277,42	47.600,99	353.676,43	7.821,25	31/12/2009	384	150.997,47	202.678,96
<b>Total</b>		<b>204.000,00</b>	<b>204.000,00</b>		<b>1.531.593,33</b>	<b>183.322,17</b>	<b>1.348.271,15</b>	<b>30.121,40</b>			<b>567.708,60</b>	<b>780.562,56</b>

Fuente: Elaboración propia

**Tabla 25 Determinación de la diferencia temporaria relacionada con los activos fijos revaluados**

RUBRO DEL ESTADO DE SITUACION FINANCIERA	SALDO NIIF	BASE FISCAL	DIFERENCIAS	REF.	DIFERENCIAS	DEDUCIBLE / IMPONIBLE
	Col A	Col B	Col B - Col A		TEMPORARIAS	
Edificios - Costo	1.531.593	567.709	-963.885	(4)	-963.885	Imponible
Edificios - Dep.Acum.	-183.322	-	183.322	(4)	183.322	Imponible
Total	1.348.271	567.709	-780.563		-780.563	

Fuente: Elaboración propia

En este caso, la base contable del activo es mayor que la base fiscal por US\$780,563. Se considera como base fiscal el valor residual bajo el supuesto de que el Edificio no se venderá en períodos futuros y debido a que el valor de la diferencia temporaria imponible debe ser igual al valor que será considerado como no deducible en períodos futuros. Adicionalmente, la Compañía para la determinación del gasto anual resta del costo del activo fijo su valor residual y a ésta base depreciable se multiplica por el porcentaje de depreciación correspondiente. El pasivo por Impuesto Diferido de US\$171,723, se obtiene multiplicando la diferencia temporaria imponible de US\$780,562 por el 22% que constituye la tarifa de Impuesto a la Renta a la cual se espera liquidar el pasivo. Los registros contables relacionados son los siguientes:

**Tabla 26 Efectos contables del Impuesto Diferido relacionado con los activos fijos revaluados**

Fecha	Cuenta Contable	Debe	Haber
	-----1-----		
2010	Gasto Impuesto a la Renta	171.723,76	
	Pasivo por impuesto diferido		171.723,76
	Reconocimiento de la diferencia temporaria imponible del edificio		
	-----2-----		
2015	Pasivo por impuesto diferido	6.626,71	
	Impuesto a la Renta por Pagar		6.626,71
	Registro del impuesto a la renta por pagar atribuible al GND por depreciación del edificio		

Fuente: Elaboración propia

Finalmente cada año se debe registrar la utilización del pasivo por Impuesto Diferido, que será el equivalente al valor del gasto no deducible incluido en la conciliación tributaria que para el ejercicio 2015 fue US\$30,121 (Ver Anexo 5.1) multiplicado por el 22% de Impuesto a la Renta, esto es US\$6,626.

#### **Referencia 5. Diferencia temporaria por provisión de garantías**

La Compañía de acuerdo con los requerimientos de la NIC 37, reconoce una provisión por garantías de US\$244,716 para cubrir la reparación de los artículos de tecnología vendidos que pueden presentar defectos dentro del período de un año como garantía de fábrica. El importe reconocido como provisión no es deducible para fines fiscales debido a que constituye una estimación efectuada con base en datos

estadísticos, por lo que será deducible cuando sea efectivamente pagada o utilizada y se disponga de los comprobantes de venta válidos para constituir un gasto deducible de conformidad con el numeral 1 del Art. 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. En consecuencia, se origina un efecto de Impuesto Diferido correspondiente a una diferencia temporaria deducible que debe ser reconocido en los estados financieros de la Compañía.

La base fiscal del pasivo creado es cero por cuanto no existe ningún valor deducible a ésta fecha. Al incrementar la provisión la Compañía redujo la utilidad contable, sin embargo por tratarse de un gasto no deducible debe incrementar la base imponible incluyendo éste monto en el detalle de gastos no deducibles por US\$244,716, ver Anexo 5.1. Adicionalmente, debe considerar la utilización de la provisión del ejercicio 2014 que a esta fecha dispone de comprobantes de venta válidos por US\$60,000, ver Anexo 5.1. La diferencia del saldo según libros de la provision por US\$244,716 y su base fiscal de US\$0, es una diferencia temporaria deducible en períodos futuros por un valor de US\$244,716. El cálculo del Impuesto Diferido es como sigue:

**Tabla 27 Determinación de la diferencia temporaria relacionada con la provisión de garantías**

RUBRO DEL ESTADO DE SITUACION FINANCIERA	SALDO NIIF	BASE FISCAL	DIFERENCIAS		DIFERENCIAS	DEDUCIBLE /
	Col A	Col B	Col B - Col A	REF.	TEMPORARIAS	IMPONIBLE
Provisión de garantías	244.716	-	-244.716	(5)	244.716	Deducible

Fuente: Elaboración propia

Por tanto, la Compañía reconocerá un activo por Impuestos Diferidos equivalente al 22% del monto de la provisión, considerando la probabilidad de que existirán utilidades gravables en periodos futuros que le permitan utilizar la reducción en el pago de Impuesto a la Renta cuando se utilice la provisión por garantías.

### **Referencia 6. Diferencia temporaria por provisiones varias**

Al finalizar cada período contable tal como lo establece la NIC 37 analizada en el acápite 1.2.5., la Compañía debe evaluar la existencia de eventos pasados que hubieren creado obligaciones legales o contractuales por las cuales sea probable la salida futura de recursos, el detalle de las provisiones efectuadas al 31 de diciembre del 2014 y 2015 es el siguiente:

**Tabla 28 Auxiliar contable y tributario de la cuenta de provisiones varias**

Area	Detalle	Movimientos Contables				Efectos Tributarios	
		Saldo al 31-12-2014	Provisión	Uso	Saldo al 31-12-2015	Provisión No deducible 2015	Deducción Adicional GND del 2014
Recursos Humanos	Fiesta Navidad 2014	(1.409,82)	-	1.409,82	-	-	1.409,82
Recursos Humanos	Fiesta Navidad 2015		(17.485,15)	2.534,00	(14.951,15)	(14.951,15)	
Marketing	Premio mejores vendedores 2015	-	(50.000,00)	14.338,82	(35.661,18)	(35.661,18)	
Contabilidad	Auditoria estatutaria	-	(8.000,00)	-	(8.000,00)	(8.000,00)	
	<b>Total</b>	<b>(1.409,82)</b>	<b>(75.485,15)</b>	<b>18.282,64</b>	<b>(58.612,33)</b>	<b>(58.612,33)</b>	<b>1.409,82</b>

Fuente: Elaboración propia

Tributariamente estos gastos serán deducibles cuando se utilice la provisión. Como se observa en el detalle adjunto todos estos gastos están relacionados con la obtención del ingreso gravado del ejercicio 2015, por lo que deben ser provisionados al 31 de diciembre del 2015. Sin embargo, su deducibilidad se dará cuando se obtengan los comprobantes de venta válidos respectivos, tal como lo establece el numeral 1 del Art. 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, por lo que se incluyen en el detalle de gastos no deducibles, ver Anexo 5.1.

Adicionalmente, los gastos provisionados relacionados con la fiesta de navidad del personal de la Compañía constituyen gastos de gestión, mismo que son deducibles según el Art. 28 numeral 10 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno “siempre que correspondan a gastos efectivos, debidamente documentados y que se hubieren incurrido en relación con el giro ordinario del negocio, como atenciones a clientes, reuniones con empleados y con accionistas, hasta un máximo equivalente al 2% de los gastos generales realizados en el ejercicio en curso”<sup>74</sup>. Por lo expuesto, adicionalmente para considerarlo como un activo por Impuesto Diferido es necesario validar que no supere el límite del 2% de los gastos generales mencionado anteriormente.

El cálculo de la diferencia temporaria es como sigue:

**Tabla 29 Determinación de la diferencia temporaria relacionada con las provisiones varias**

RUBRO DEL ESTADO DE SITUACION FINANCIERA	SALDO NIIF	BASE FISCAL	DIFERENCIAS		DIFERENCIAS TEMPORARIAS	DEDUCIBLE / IMPONIBLE
	Col A	Col B	Col B - Col A	REF.		
Provisiones varias	58.612	-	-58.612	{6}	58.612	Deducible

Fuente: Elaboración propia

<sup>74</sup> Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno [2010], Título I,- “Impuesto a la Renta”, Suplemento del Registro Oficial No. 209 (8 de junio del 2010), Art. 28, numeral 10

La base contable corresponde al saldo según el estado de situación financiera y la base fiscal es cero, por lo que el valor de la diferencia temporaria es equivalente al valor de la provisión que se prevee se utilizará en el primer trimestre del ejercicio 2016.

Los registros contables que ha efectuado la Compañía relacionados con la provisión son los siguientes:

**Tabla 30 Efectos contables del impuesto diferido relacionado las provisiones varias**

Fecha	Cuenta Contable	Debe	Haber
	-----1-----		
2014	Gastos de gestión - atenciones empleados	1.409,82	
	Provisiones varias		1.409,82
	Gastos pendientes de pago relacionados con la cena navideña del 2014		
	-----2-----		
2015	Provisiones varias	1.409,82	
	Efectivo y equivalentes de efectivo		1.409,82
	Pago del banquete navideño		
	-----3-----		
2015	Gastos de gestión - atenciones empleados	14.951,15	
	Gastos de marketing	35.661,18	
	Gastos servicios de auditoría	8.000,00	
	Provisiones varias		58.612,33
	Provisión de gastos pendientes de pago del ejercicio 2015		
	-----4-----		
2015	Activo - Impuesto diferido por diferencias temporarias	12.894,71	
	Resultados - Ingreso (Gasto) Impuesto a la Renta Diferido		12.894,71
	Registro de la diferencia temporaria por la provisión de gastos 2015		

Fuente: Elaboración propia

### **Referencia 7. Diferencia temporaria por ingresos diferidos**

La Compañía al 31 de diciembre del 2015 y 2014 presenta los siguientes saldos de pasivos por ingresos diferidos en sus estados financieros:

**Tabla 31 Detalle de pasivos por ingresos diferidos**

Cuenta contable	Código	2015	2014
Contratos de facturación mensual	21300201	-90.991,06	-36.139,28
Contratos de facturación anual	21300202	-108.556,36	-99.990,11
Ingresos diferidos por licencias	21300403	-54.286,89	-534.012,96
		<b>-253.834,31</b>	<b>-670.142,35</b>

Fuente: Elaboración propia

Los ingresos diferidos por facturación mensual corresponden a los servicios facturados del 15 de diciembre del 2015 al 15 de enero del 2016, por lo que existen 15 días que a la fecha de cierre de los estados financieros (Diciembre del 2015) no han sido prestados y que se reconocerán como ingresos ordinarios en el 2016.

Los ingresos diferidos por facturación anual corresponden a contratos de servicio técnico y mantenimiento de equipos de tecnología contratados por los clientes durante el período 2015 por 12 meses cuyo servicio será prestado en varios meses del ejercicio 2016, como se evidencia en el Anexo 6.

Por su parte las licencias corresponden a derechos de uso otorgados a los clientes para 24 o 36 meses que también serán devengados en ejercicios futuros por lo que se reconocen en los estados financieros como pasivos.

Debido a que éstos pasivos constituirán en el futuro ingresos ordinarios que incrementarán las bases imponibles de los ejercicios futuros es requerida la creación de un pasivo por impuesto diferido, la determinación de las diferencias temporarias imponibles es como sigue:

**Tabla 32 Determinación de la diferencia temporaria relacionada con ingresos diferidos**

RUBRO DEL ESTADO DE SITUACION FINANCIERA	SALDO NIIF	BASE FISCAL	DIFERENCIAS	REF.	DIFERENCIAS	DEDUCIBLE / IMPONIBLE
	Col A	Col B	Col B - Col A		TEMPORARIAS	
Ingresos diferidos	253.834	434.729	180.895	{7}	-180.895	Imponible

Fuente: Elaboración propia

El impuesto diferido por tanto es el equivalente al 22% del ingreso que será tributable en períodos siguientes, así:

**Tabla 33 Efectos contables del impuesto diferido relacionado con los ingresos diferidos**

Fecha	Cuenta Contable	Debe	Haber
	-----1-----		
2015	Gasto Impuesto a la Renta	39.796,88	
	Pasivo por impuesto diferido		39.796,88
	Reconocimiento de la diferencia temporaria imponible por ingresos diferidos		

Fuente: Elaboración propia

### **Referencia 8. Diferencia temporaria por jubilación patronal**

Esta diferencia temporaria al igual que la provisión para cuentas incobrables ha sido excluida a través del numeral 5 del artículo innumerado colocado a continuación del Art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. No obstante también cumple el principio de reconocimiento general de los impuestos diferidos establecido por la Fundación IFRS en el Módulo 29 del Material de formación sobre la NIIF para las PYMES por lo que ha sido considerado en este análisis.

Esta partida surge de la diferencia entre el importe contabilizado como pasivo por la Compañía en el Estado de Situación Financiera y su reconocimiento por parte de

la Administración Tributaria como gasto deducible para aquellos empleados con más de 10 años de servicio. Por lo expuesto, desde el ingreso de un empleado a la Compañía hasta cuando cumple diez años de servicio se reconoce un gasto no deducible que se reversa cuando el empleado cumple el requisito de antigüedad establecido a través del numeral 1 literal f) del Art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

En el ejercicio propuesto y tal como se revisó en el acápite 2.2.2. según la NIC 19 “Beneficios para empleados” se deben reconocer en cada período de emisión de los estados financieros todos los costos y gastos relacionados con los servicios prestados por los empleados, por lo que periódicamente se registrarán los movimientos de la provisión para jubilación patronal, sin embargo como se mencionó anteriormente de conformidad con el Art. 10 numeral 13 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y el Art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno su efecto tributario es la deducción tributaria para las provisiones formuladas actuarialmente y solamente para empleados que hayan cumplido por lo menos diez años de trabajo en la Compañía.

A continuación se presenta el resumen incluido en el cálculo actuarial de la provisión para jubilación patronal de la Compañía Ecuador S. A., mismo que corresponde a los saldos de la provisión por cada grupo de empleados.

**Tabla 34 Resumen del cálculo actuarial por tiempo de servicio**

N°	NOMBRE	Sexo	Edad	TS1	TF	TW	Cédula	JUBILACION PATRONAL	
								Obligación Benf. Def. Dic.2015	Pasivo Neto (Reserva) Dic.2015
<b>Jubilados</b>									
<b>Total: 11 Jubilados que suman:</b>								<b>211.455</b>	<b>211.455</b>
<b>Trabajadores con más de 10 años de tiempo de servicio</b>									
<b>Total: 50 Trabajadores que suman:</b>								<b>1.104.609</b>	<b>1.104.609</b>
<b>Trabajadores con menos de 10 años de tiempo de servicio</b>									
<b>Total: 99 trabajadores que suman:</b>								<b>99.922</b>	<b>99.922</b>
<b>TOTAL GENERAL: 160 trabajadores que suman</b>								<b>1.415.986</b>	<b>1.415.986</b>
<b>Saldo según registros contables</b>						<b>21220101</b>		<b>1.415.986</b>	

Fuente: Elaboración propia

Por lo expuesto, la diferencia temporaria de la provisión para jubilación patronal corresponde al saldo NIIF de la provisión, menos la base fiscal que es la suma del saldo de la provisión según el cálculo actuarial de los trabajadores con más de 10 años de servicio y del personal jubilado, por tal motivo la diferencia temporaria corresponde al

valor de la provisión de los trabajadores con menos de diez años de servicio, como se muestra a continuación:

**Tabla 35 Determinación de la diferencia temporaria relacionada con la provisión para jubilación patronal**

RUBRO DEL ESTADO DE SITUACION FINANCIERA	SALDO NIF	BASE FISCAL	DIFERENCIAS	DIFERENCIAS TEMPORARIAS	DEDUCIBLE / IMPONIBLE
	Col A	Col B	Col B - Col A		
Provisión para jubilación patronal	1.415.986	1.316.064	-99.922	99.922	Deducible

Fuente: Elaboración propia

El registro contable del reconocimiento de la diferencia tributaria es equivalente al 22% de la diferencia temporaria y sería el siguiente:

**Tabla 36 Efectos contables del impuesto diferido relacionado con la provisión para jubilación patronal**

Fecha	Cuenta Contable	Debe	Haber
2015	Activo - Impuesto diferido por diferencias temporarias	21.982,90	
	Resultados - Ingreso (Gasto) Impuesto a la Renta Diferido		21.982,90
	Registro de la diferencia temporaria por la provisión para jubilación patronal por empleados con menos de 10 años de servicio		

Fuente: Elaboración propia

Otro efecto tributario importante es el incremento anual de la provisión cuyo detalle se incluye normalmente en el cálculo actuarial, así para el ejercicio 2015 los valores deducibles y no deducibles reportados por el profesional actuario son los siguientes:

**Tabla 37 Detalle de costos deducibles y no deducibles del período**

		año 2015
<b>G Costos del periodo</b>		
41	Costo generado por los trabajadores con un TS $\geq$ 10	\$292.192
42	Costo generado por los trabajadores con un TS <10	\$7.024

Fuente: Elaboración propia

Por lo que la Compañía debe incluir como gasto no deducible el valor de US\$7,024, ver Anexo 5.1.

**Reconocimiento de activos por impuesto diferido provenientes de créditos fiscales no utilizados.** El activo por impuesto diferido proveniente de créditos fiscales de la Compañía Ecuador S. A. se incluye en el Anexo 8. Como se puede observar es indispensable que la Compañía mantenga un auxiliar detallado de los créditos fiscales por cada año que partiendo de la información contable, revele los movimientos tributarios, esto es compensación con Anticipos de Impuesto a la Renta e Impuesto a la Renta Causado según el literal d) del Art. 41 y los artículos 46 y 47 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, así como la existencia de provisiones o bajas de dichos saldos.

Del análisis efectuado relacionado con la aplicación de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias a continuación se presentan los principales efectos contables y tributarios para la Compañía Ecuador S. A.:

1. La Compañía mantiene al 31 de diciembre del 2015, un saldo de activos por impuestos diferidos provenientes de créditos fiscales de años anteriores por US\$288,421. Adicionalmente, el saldo del activo por impuesto diferido proveniente de diferencias temporarias por US\$146,069, como se observa en su Estado de Situación Financiera (Anexo 2). Estos saldos representarán en períodos futuros una disminución de los pagos de impuesto a la renta de sociedades por US\$434,490.
2. Como se observa en el Anexo 4, el saldo del activo por impuesto diferido proveniente de diferencias temporarias que la compañía mantiene es de US\$146,069, que representó en años anteriores una base imponible mayor por US\$663,949, la cual se encuentra detallada por cada una de las cuentas que generan diferencias temporarias y que serán recuperadas en períodos futuros cuando se cumplan los requerimientos de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su reglamento para cada una de éstas partidas.
3. En el ejercicio 2015, como se observa en el Anexo 5.1 que corresponde al detalle de gastos no deducibles agrupado en partidas temporarias y permanentes, se observa que la compañía generó diferencias temporarias por US\$680,585 y utilizó diferencias temporarias de años anteriores por US\$61,410 por lo que su efecto neto en la conciliación tributaria es de US\$619,175 (base imponible) y US\$136,219 de Impuesto a la Renta.
4. Por su parte el Estado de Resultados Integrales Anexo 3 presenta un gasto de Impuesto a la Renta diferido por US\$90,641 que corresponde a la disminución del activo por impuesto diferido por diferencias temporarias y US\$191,246 de Impuesto a la Renta corriente que corresponde al 22% de la utilidad contable más el valor de los gastos no deducibles por diferencias permanentes.

### **3.2 Aplicación Parcial del Impuesto Diferido considerando únicamente los casos aceptados por la Administración Tributaria en el Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal**

En el Anexo 9 se incluyen las diferencias del caso planteado correspondiente a la Compañía Ecuador S. A. con las bases legales respectivas, en el cual considerando como diferencias permanentes la provisión por deterioro de cuentas por cobrar y la

provisión por jubilación patronal que fueron excluidos a través del numeral 5 del artículo innumerado colocado a continuación del Art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, se evidencian los siguientes efectos:

1. Existe un incremento en el gasto de Impuesto a la Renta del período 2015 ocasionado por la pérdida de dos beneficios tributarios válidos, tal como se observa a continuación:

**Tabla 38 Efectos de la aplicación parcial del impuesto diferido en el gasto de Impuesto a la Renta del período**

<b>Concepto</b>	<b>Aplicación NIC 12 (Acápito 3.1)</b>	<b>Aplicación parcial (Acápito 3.2)</b>	<b>Diferencia</b>
Impuesto a la renta corriente	191.246	153.696	-37.550
Impuesto a la renta diferido	90.641	297.862	207.221
<b>Total</b>	<b>281.887</b>	<b>451.558</b>	<b>169.671</b>

Fuente: Elaboración propia

2. Se presenta también un cambio total en la posición financiera del impuesto diferido debido que, al excluir los efectos de la provisión por deterioro de cuentas por cobrar y la provisión por jubilación patronal en el Estado de Situación Financiera se pasa de un activo por impuesto diferido por diferencias temporarias a un pasivo por este concepto, lo que representa que la Compañía deja de tener beneficios futuros y pasa a tener una obligación de pago futura del Impuesto a la Renta en los períodos siguientes, como se muestra a continuación:

**Tabla 39 Efectos de la aplicación parcial del impuesto diferido en el estado de situación financiera**

<b>Concepto</b>	<b>Aplicación NIC 12 (Acápito 3.1)</b>	<b>Aplicación parcial (Acápito 3.2)</b>	<b>Diferencia</b>
Activo por Impuesto Diferido por Diferencias Temporarias	146.069	-	-146.069
Pasivo por Impuesto Diferido por Diferencias Temporarias	-	-23.602	-23.602
<b>Total</b>	<b>146.069</b>	<b>-23.602</b>	<b>-169.671</b>

Fuente: Elaboración propia

3. No existe efecto en el valor del Impuesto a la Renta causado del ejercicio 2015 como se evidencia en los anexos, debido a que tanto el valor del gasto contabilizado para cubrir la necesidad de incrementar la provisión para deterioro de la cartera, así como el gasto por concepto de jubilación patronal en base al análisis tributario efectuado, constituyen gastos no deducibles porque no cumplen los requisitos del Art. 10 numeral 11 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y del Art. 28

numeral 1 literal f) del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno respectivamente, y adicionalmente no presentaban ninguna utilización en éste período.

### 3.3 Ausencia de Aplicación de la NIC 12

Los efectos de la ausencia de aplicación se evidencian en el siguiente cuadro, según el cual el gasto de Impuesto a la Renta sería de US\$441,467, monto inferior al valor del Impuesto a la Renta que se originaría con la aplicación parcial del impuesto diferido limitada a los casos aceptados por la Administración Tributaria. Por lo que tanto la aplicación parcial como la ausencia de aplicación de la NIC 12 representan un incremento en el gasto del Impuesto a la Renta corriente y diferido que afectan a los contribuyentes.

Tabla 40 Efectos comparativos de los casos planteados de impuesto diferido

Concepto	Aplicación NIC 12 (Acápito 3.1)	Aplicación parcial (Acápito 3.2)	Ausencia de aplicación de la NIC 12 (Acápito 3.3)
Impuesto a la renta corriente	191.246	153.696	295.398
Impuesto a la renta diferido	90.641	297.862	146.069
<b>Total</b>	<b>281.887</b>	<b>451.558</b>	<b>441.467</b>

Fuente: Elaboración propia

Adicionalmente, a continuación se muestran los efectos resumidos de la aplicación del impuesto diferido en el Estado de Situación Financiera:

Tabla 41 Efectos de la aplicación en el Estado de Situación Financiera

Concepto	Aplicación NIC 12 (Acápito 3.1)	Aplicación parcial (Acápito 3.2)	Ausencia de aplicación de la NIC 12 (Acápito 3.3)
Activo por Impuesto Diferido por Diferencias Temporarias	146.069	-	-
Pasivo por Impuesto Diferido por Diferencias Temporarias	-	-23.602	-
<b>Total</b>	<b>146.069</b>	<b>-23.602</b>	<b>-</b>

Fuente: Elaboración propia

## **Capítulo Cuarto**

### **Conclusiones y Recomendaciones**

#### **4.1 Conclusiones**

1. Del análisis contable y tributario efectuado a lo largo de éste trabajo de investigación el reconocimiento tanto de activos como de pasivos por impuestos diferidos debe estar regido por la aplicación de las normas contables emitidas por el IASB International Accounting Standard Board que es el organismo responsable de la creación y actualización de las normas contables procurando la transparencia de la información contable – financiera.
2. La Administración Tributaria a través de sus disposiciones debe establecer la base imponible sobre la cual los contribuyentes deben causar el Impuesto a la Renta, señalando aquellos ingresos sujetos o no al Impuesto a la Renta, así como también los límites para la deducibilidad de los gastos por cada concepto.
3. Por lo anterior, debe reconocerse los efectos de impuesto diferido cuando se cumple el principio general establecido en las normas contables y existen diferencias entre los importes reconocidos como activos y pasivos en el Estado de Situación Financiera de la Compañía y los límites establecidos por parte de la Administración Tributaria, determinando la posibilidad de la recuperación futura (Activo) o la existencia de obligaciones en períodos siguientes por éste concepto (Pasivo), ya que su aplicación, con un alto juicio y criterio, así como la premisa de sólidos principios éticos es responsabilidad del profesional contable.
4. Consecuentemente la Administración Tributaria se ha extralimitado en su competencia incluyendo y clasificando en el Art. 10 del Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal los casos de impuestos diferidos que pueden ser reconocidos en el Ecuador. Resulta incomprensible y confuso que la Administración Tributaria trate de normar a su sesgo disposiciones contables, pues el tema de impuestos diferidos es una norma contable emitida y promulgada por otro organismo en este caso el IASB International Accounting Standard Board a través de la Norma Internacional de Contabilidad- NIC 12.

5. En el artículo innumerado colocado a continuación del Art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno no se consideró ningún caso de pasivos por impuestos diferidos, los diez casos incluidos corresponden a diferencias temporarias cuyo efecto final es la creación de Activos por Impuestos Diferidos. A mi criterio ha prevalecido un afán recaudador por parte de la Administración Tributaria, debido a que los activos se originan por pagos excesivos en el año corriente y que serán deducciones adicionales en períodos futuros, por lo que el contribuyente pagaría más impuestos en el corto plazo. Por su parte los pasivos por impuestos diferidos corresponden a un diferimiento en el pago del Impuesto a la Renta, lo cual no le convendría a la Administración Tributaria, más aun considerando el gran déficit fiscal existente.
6. Entre los casos y condiciones previstos por parte de la Administración Tributaria se excluyen específicamente en el numeral 5 del artículo innumerado colocado a continuación del Art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, los conceptos de provisión para deterioro de las cuentas por cobrar comerciales y la provisión para jubilación patronal, los cuales según mi criterio y experiencia profesional son los casos más comunes por los cuales las compañías ecuatorianas podrían dar origen a Activos por Impuestos Diferidos. Por lo que su reconocimiento como activo habría afectado a la recaudación fiscal, motivo por el cual fueron discriminados sin ningún criterio técnico.
7. En mi opinión a través de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y su reglamento, la Administración Tributaria incumple un precepto de igualdad que establece que si reconoce la existencia de activos debería también reconocer la existencia de pasivos. Mas aun considerando que a través de la Circular No. NAC-DGECCGC15-00000012 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 653 del 31 de diciembre del 2015, tal como se analizó en el acápite 2.4, se reconocen ciertos activos únicamente desde el 1 de enero del 2015 y los pasivos son reconocidos de fechas anteriores. Por lo cual nos encontraríamos ante otra inconsistencia más aún si consideramos que las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF se encuentran vigentes en el Ecuador desde el ejercicio 2010.

8. Desde la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIFs en el Ecuador efectuada desde el año 2010, hasta el ejercicio 2014 la Administración Tributaria no efectuó cambios en su normativa relacionados con aplicación de las NIIF, quedando a criterio de los contribuyentes el reconocimiento de los efectos tributarios que en su gran mayoría recurrían a experiencias externas, por lo que si en los períodos fiscales que la Administración Tributaria no se pronunció se hubieren generado beneficios futuros para los contribuyentes, éstos deberían ser aceptados previa validación, bien sea a través de procedimientos de cruce o entrega de información como los informes de cumplimiento tributario o procesos de control in situ a las Compañías que presentan saldos representativos, evitándo su simple eliminación tal como se efectuó a través de la Circular No. NAC-DGECCGC15-00000012 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 653 del 31 de diciembre del 2015.
9. Las reflexiones expuestas en el capítulo tercero revelaron que tanto la ausencia de la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad- NIC 12 como su aplicación limitada a los casos aceptados por la Administración Tributaria, perjudican a los contribuyentes, pues perderían los beneficios correspondientes que surgen de aquellas deducciones que a la fecha de cierre del período fiscal no cumplan el requerimiento establecido para su deducción, limitando su uso en períodos siguientes.

#### **4.2 Recomendaciones**

1. A través de la cooperación conjunta entre los profesionales contables como los gremios de esta rama, tales como Colegios y Federaciones de Contadores, el Comité Técnico de Práctica Profesional, el Servicio de Rentas Internas y la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, se debería definir los roles de cada entidad en cuanto al tema del impuesto diferido, estableciendo los principios generales y los lineamientos que permitan la aplicación integral y correcta de la Norma Internacional de Contabilidad- NIC 12.
2. La Administración Tributaria debe reformar el artículo innumerado colocado a continuación del Art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno indicando que los casos enumerados son

ejemplificativos y no excluyentes en la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad- NIC 12.

3. El Servicio de Rentas Internas debe dejar sin efecto la Circular NAC-DGECCGC15-00000012 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 653 del 31 de diciembre del 2015, permitiendo a los contribuyentes aplicar para cada una de las diferencias temporarias, las normas establecidas tanto en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno como en su reglamento, aceptando la aplicación pura y práctica de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 12. Así también reanudar el procedimiento utilizado por el SRI en años anteriores al ejercicio fiscal 2011, en los cuales aceptaba la figura del reverso de gastos no deducibles a través de la validación de que efectivamente fueron considerados como tales en la conciliación tributaria y declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal en el cual se generaron dichas partidas.
4. Si el propósito de la Administración Tributaria es mantener la exclusión establecida en el numeral 5 del artículo innumerado colocado a continuación del Art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno aún sin ningún criterio técnico, para la Provisión para cuentas incobrables y la Provisión para jubilación patronal analizadas acápite 2.2.1 y 2.2.2, respectivamente, es recomendable que se lleve a cabo una reforma tributaria enfocando directamente los conceptos, límites y requisitos establecidos para éstos casos, e incorpore los artículos que sean necesarios que establezcan claramente el procedimiento tributario. Por lo tanto, si la Administración Tributaria considera que la jubilación patronal del primero al noveno año no es deducible y ésta proporción nunca lo será, debería establecérselo de esa manera en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento brindando claridad y seguridad a los contribuyentes respecto de su utilización, de igual forma en la provisión para cuentas incobrables que exceda el 1% de los créditos concedidos en el período, se debería señalar que nunca será deducible. Evitando tratar de normar estos temas a través de los impuestos diferidos que como se mencionó anteriormente es un tema netamente contable.
5. Debido a la poca difusión y análisis local de la normativa, es mi recomendación el que las partes involucradas previa a la emisión de los cuerpos legales que tengan

efectos en su aplicación, sociabilicen los cambios con el propósito de avizorar tempranamente sus efectos e inconsistencias probables en la aplicación. Basado en lo anterior y dado que el propósito de adopción de la normativa internacional es que la base de preparación de los estados financieros pueda ser comparada en cualquier país del mundo, se debe mantener el espíritu de la norma que se resume en una sola palabra, la transparencia.

6. Los anexos del informe de cumplimiento tributario emitidos en el mes de Julio del 2016 y vigentes para el período 2015 representan sin duda un avance de la Administración Tributaria en la aceptación de la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 12, estableciendo las cédulas de análisis necesarias para su determinación por lo que es recomendable que se fortalezca éste entendimiento y se replique entre sus funcionarios con el propósito de efectuar procedimientos de control que le den a la Administración Tributaria la certeza de la aplicación correcta de la NIC 12 por parte de los contribuyentes.

## Bibliografía

- Alexander, David y Simon Archer. *Guía Miller de Normas Internacionales de Contabilidad / Normas Internacionales de Información Financiera*. Chicago: CCH Incorporated, 2005.
- Chavez, Luis. «Taller técnico fiscal sobre generación y reconocimiento de impuestos diferidos.» Quito: Departamento de grandes contribuyentes SRI, 18 de Noviembre de 2015.
- Código Tributario, publicado en el Suplemento del Registro Oficial S No 038, del 14 de Junio del 2005.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB. *Normas Internacionales de Información Financiera*. Londres: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2010.
- Constitución Política de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre del 2008.
- Deloitte Touche Tohmatsu Limited. *Los IFRS en su bolsillo*. Traducido por Deloitte & Touche Ltda. 2014.
- Fiel Web. *Fiel Legal*. 25 de Septiembre de 2015. [http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=1067201&Nombre=&T=manual legal del contador&Opcion=1&Buscar=1&Historico=0](http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=1067201&Nombre=&T=manual%20legal%20del%20contador&Opcion=1&Buscar=1&Historico=0) (último acceso: 25 de Septiembre de 2015).
- Fundación IFRS, <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/Marco%20Conceptual.pdf> Consulta 24 de Septiembre del 2015.
- Fundación IFRS, *Material de formación sobre las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades - NIIF para las PYMES versión 2013-1*. Londres: IFRS Foundation, 2013.
- Gitman, Lawrence J., y Zutter Chad. *Principios de Administración Financiera*. México: Pearson Educación de México S. A. de C. V., 2012.
- Guajardo, Gerardo Guajardo Cantú y Nora E. Andrade de. *Contabilidad Financiera*. México D. F.: McGraw-Hill Interamericana, 2008.
- Holm, Mario Arturo Hansen, María Teresa Hansen Holm, Juan Carlos Hansen Holm, y Luis A. Chavez. *NIIF Teoría y Práctica Manual para implementar las Normas*

- Internacionales de Información Financiera*. Guayaquil: Distribuidora de Textos del Pacífico S. A., 2009.
- IASPLUS. <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias36>. Fecha de consulta: 7 de Octubre del 2015
- Instituto Andino de Artes Populares. *Contabilidad Básica Paso a Paso*. Quito: IADAP, 1999.
- KPMG Asesores S. L. *Las NIIF Comentadas Guía Práctica de KPMG para comprender las Normas Internacionales de Información Financiera*. Navarra: Aranzadi S. A., 2005.
- Lawrence J. Gitman y Chad Zutter, *Principios de Administración Financiera*. México: Pearson Educación de México S. A. de C. V., 2012.
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicado en el Suplemento del Registro Oficial 463, del 17 de Noviembre del 2004.
- Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto del 16 de Abril del 2016, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 759 del 20 de mayo del 2016.
- Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 744 del 29 de abril del 2016.
- Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre del 2007.
- Pricewaterhouse Coopers. <https://www.pwc.com>. Noviembre de 2009. [https://www.pwc.com/gx/en/ifrs-reporting/pdf/a\\_practical\\_guide\\_to\\_accounting\\_for\\_agricultural\\_assets.pdf](https://www.pwc.com/gx/en/ifrs-reporting/pdf/a_practical_guide_to_accounting_for_agricultural_assets.pdf) (último acceso: 16 de Octubre de 2015).
- Reglamento para la Aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 209, del 8 de junio del 2010.
- Sánchez, Edmundo Alberto Flórez. *Guía explicativa sobre Normas Internacionales de Información Financiera NIIF*. Bogotá: actualícese.com Ltda., 2013.
- SRI, Servicio de Rentas Internas. *Circular No. NAC-DGECCGC14-00004*, publicada en el Registro Oficial No. 189 del 21 de febrero del 2014.

- SRI, Servicio de Rentas Internas. *Circular No. NAC-DGECCGC15-00000015*, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 660 del 31 de diciembre del 2015.
- SRI, Servicio de Rentas Internas. *Consultas Absueltas, Consultante Federación de Cámaras de Industrias del Ecuador, Oficio No. 917012011OCON000609* publicado en el Registro Oficial No. 719 del 7 de Junio del 2012.
- SRI, Servicio de Rentas Internas. *Instructivo para la declaración del impuesto a la renta y presentación de información financiera - Formulario único de sociedades y establecimientos permanentes*. Quito, 2016.
- SRI, Servicio de Rentas Internas. *Resolución No. NAC-DGERCGC10-00132*, publicada en el Registro Oficial No. 184 del 3 de Mayo del 2010.
- Valiente, Jesús Urías. *Teoría de la Contabilidad Financiera*. Madrid: Ediciones Académicas S. A., 2004.

## Anexos

Anexo 1	Ejercicio práctico Norma Internacional de Contabilidad - NIC 41 Agricultura
Anexo 2	Caso 3.1 Compañía Ecuador S. A. - Estado de Situación Financiera
Anexo 3	Caso 3.1 Compañía Ecuador S. A. - Estado de Resultados Integrales
Anexo 4	Caso 3.1 Compañía Ecuador S. A. - Determinación y cálculo del Impuesto Diferido
Anexo 5	Caso 3.1 Compañía Ecuador S. A. - Conciliación contable tributaria
Anexo 5.1.	Caso 3.1 Compañía Ecuador S. A. – Detalle de gastos no deducibles
Anexo 6	Caso 3.1 Compañía Ecuador S. A. – Auxiliar de ingresos diferidos
Anexo 7	Caso 3.1 Compañía Ecuador S. A. – Cálculo actuarial jubilación patronal y desahucio 2015
Anexo 8	Caso 3.1 Compañía Ecuador S. A. – Auxiliar de Activos por Impuestos Diferidos provenientes de Créditos Tributarios de Años Anteriores
Anexo 9	Caso 3.2 Compañía Ecuador S. A. – Cálculo del Impuesto Diferido
Anexo 10	Caso 3.2 Compañía Ecuador S. A. – Estado de Situación Financiera
Anexo 11	Caso 3.2 Compañía Ecuador S. A. – Estado de Utilidades Integrales
Anexo 12	Caso 3.2 Compañía Ecuador S. A. – Conciliación contable tributaria
Anexo 12.1	Caso 3.2 Compañía Ecuador S. A. – Detalle de gastos no deducibles
Anexo 13	Caso 3.3 Compañía Ecuador S. A. – Cálculo del Impuesto Diferido
Anexo 14	Caso 3.3 Compañía Ecuador S. A. – Estado de Situación Financiera
Anexo 15	Caso 3.3 Compañía Ecuador S. A. – Estado de Utilidades Integrales
Anexo 16	Caso 3.3 Compañía Ecuador S. A. - Conciliación contable tributaria
Anexo 16.1	Caso 3.3 Compañía Ecuador S. A. – Detalle de gastos no deducibles



## Anexo 2

Compañía Ecuador S. A.

## Estado de Situación Financiera

Al 31 de Diciembre del 2015, con cifras comparativas del año 2014

(Expresado en Dólares de los Estados Unidos de América)

ACTIVOS	2015	2014
<b>Activos corrientes:</b>		
Efectivo y equivalentes de efectivo	5,378,813	4,881,062
Cuentas por cobrar:		
Comerciales, neta de deterioro de cuentas incobrables	3,515,770	4,729,122
Compañías relacionadas	586,048	762,517
Anticipos a proveedores	157,799	260,595
Otras	1,921	2,630
	<u>4,261,538</u>	<u>5,754,864</u>
Inventarios	946,731	927,854
<b>Total activos corrientes</b>	<u>10,587,082</u>	<u>11,563,780</u>
Propiedad, Planta y equipo, neto de depreciación acumulada	2,872,873	3,099,867
Impuesto a la renta diferido		
Por créditos fiscales	288,421	241,381
Por diferencias temporarias	146,069	236,710
<b>Total activos</b>	<u><u>13,894,445</u></u>	<u><u>15,141,739</u></u>
<b><u>PASIVOS Y PATRIMONIO DE LOS ACCIONISTAS</u></b>		
<b>Pasivos corrientes:</b>		
Cuentas por pagar	2,335,874	3,244,572
Provisión para garantía de equipos	244,716	60,000
Otras Cuentas por Pagar	58,612	1,409
Beneficios a empleados	806,864	1,311,209
Impuestos por pagar	352,374	487,009
Ingresos diferidos	253,834	670,142
<b>Total pasivos corrientes</b>	<u>4,052,274</u>	<u>5,774,342</u>
<b>Pasivos a largo plazo:</b>		
Provisión para jubilación patronal y bonificación por desahucio	1,670,265	1,473,375
<b>Total pasivos a largo plazo</b>	<u>1,670,265</u>	<u>1,473,375</u>
<b>Total pasivos</b>	<u>5,722,539</u>	<u>7,247,717</u>
<b>Patrimonio de los accionistas:</b>		
Capital accionistas	1,553,940	1,553,940
Reserva Legal	491,914	392,606
Resultados Acumulados	6,126,052	5,947,476
<b>Total patrimonio de los accionistas</b>	<u>8,171,906</u>	<u>7,894,022</u>
<b>Compromisos y contingencias</b>		
<b>Total pasivos y patrimonio de los accionistas</b>	<u><u>13,894,445</u></u>	<u><u>15,141,739</u></u>

Anexo 3

**Compañía Ecuador S. A.**  
**Estado de Resultados Integrales**

**Por el periodo terminado el 31 de Diciembre del 2015, con cifras comparativas del año 2014**  
**(Expresado en Dólares de los Estados Unidos de América)**

	<b>2015</b>	<b>2014</b>
Ingresos por ventas y servicios	24,201,293	25,942,550
Costo de ventas y servicios	(19,009,664)	(20,071,346)
<b>Margen bruto en ventas</b>	5,191,629	5,871,204
Gastos de administración	(3,101,176)	(3,200,175)
Gastos de ventas	(1,050,474)	(760,172)
Otros egresos, neto	(465,779)	(452,861)
<b>Total gastos de operación</b>	(4,617,429)	(4,413,208)
<b>Utilidad neta de operación</b>	574,200	1,457,996
Ingresos financieros, neto	60,637	63,107
<b>Utilidad antes de impuesto a la renta</b>	634,837	1,521,103
Impuesto a la renta corriente	(191,246)	(256,271)
Impuesto a la renta diferido	(90,641)	(157,070)
<b>Utilidad neta</b>	352,950	1,107,762
Otros resultados integrales		
Pérdidas actuariales	(37,533)	(114,691)
<b>Utilidad neta y resultado integral del año</b>	<b>315,417</b>	<b>993,071</b>

Anexo 4

**Compañía Ecuador S. A.**  
**Determinación y cálculo del Impuesto Diferido**  
**Al 31 de diciembre del 2015**

RUBRO DEL ESTADO DE SITUACION FINANCIERA	SALDO NIIF	BASE FISCAL	DIFERENCIAS		DIFERENCIAS
	Col A	Col B	Col B - Col A	REF.	TEMPORARIAS
Efectivo y equivalentes de efectivo	5,378,813	5,378,813	-		
Cuentas por Cobrar Comerciales	4,522,056	4,522,056	-		
Provisión por deterioro de cuentas por cobrar	-1,006,286	-334,977	671,309		
Comerciales, neta de deterioro de cuentas incobrables	3,515,770	4,187,079	671,309	{1}	671,309
Cuentas por Cobrar Relacionadas	586,048	586,048	-		
Anticipos a proveedores	157,799	157,799	-		
Otros activos	1,921	242,121	240,200	{2}	240,200
Equipos disponibles para Venta	1,257,378	1,257,378	-		
Provisión VNR	-310,647	-	310,647		
Inventarios	946,731	1,257,378	310,647	{3}	310,647
Equipos en Renta - Costo	3,540,537	3,540,537	-		
Equipos en Renta - Depreciación Acumulada	-2,749,650	-2,749,650	-		
Edificios - Costo	1,531,593	567,709	-963,885	{4}	-963,885
Edificios - Dep.Acum.	-183,322	-	183,322	{4}	183,322
Mejoras - Costo	484,488	484,488	-		
Mejoras - Dep.Acum.	-48,449	-48,449	-		
Equipo Computo - Costo	669,192	669,192	-		
Equipo Computo - Dep.Acum.	-390,764	-390,764	-		
Vehículos - Costo	35,490	35,490	-		
Vehículos - Dep.Acum.	-16,242	-16,242	-		
Propiedad, Planta y equipo, neto de depreciación	2,872,873	2,092,311	-780,563	{4}	
Impuesto diferido por créditos fiscales y pérdidas tributarias	288,421	288,421	-		
Impuesto diferido por diferencias temporarias	146,069	146,069	-		
Cuentas por pagar proveedores	2,335,874	2,335,874	-		
Provisión de garantías	244,716	-	-244,716	{5}	244,716
Provisiones varias	58,612	-	-58,612	{6}	58,612
Beneficios a empleados	806,864	806,864	-		
Impuestos por pagar	352,374	352,374	-		
Ingresos diferidos	253,834	434,729	180,895	{7}	-180,895
Provisión para jubilación patronal	1,415,986	1,316,064	-99,922	{8}	99,922
Provisión bonificación por desahucio	254,279	254,279	-		
Capital accionistas	1,553,940	1,553,940	-		
Reserva legal	491,914	491,914	-		
Resultados acumulados	6,126,052	6,126,052	-		
Total	-946,731	-593,429	219,238		663,949
Total Activos	<b>13,894,445</b>				<b>146,069</b>
Total Pasivos y Patrimonio	<b>13,894,445</b>				<b>146,069</b>

<b>COMPANÍA ECUADOR S. A.</b> <b>CONCILIACION TRIBUTARIA</b> <b>EJERCICIO FISCAL 2015</b> (Expresado en U.S. dólares)		
<b>BASE IMPONIBLE SUJETA A IMPUESTO A LA RENTA</b>		<b>Valor</b>
<b>UTILIDAD CONTABLE (PERDIDA) ANTES DE IMPUESTO A LA RENTA Y PARTICIPACION LABORAL</b>		<b>746,867.05</b>
<b>Menos:</b> 15% participación trabajadores		<b>-112,030.06</b>
<b>Partidas Conciliatorias:</b>		
<b>Menos:</b> Amortización de pérdidas tributarias (Art. 11 LRTI)		-
<b>Menos:</b> Ingresos exentos (Art. 9 LRTI)	<b>Diferencias Permanentes</b>	-
<b>Más:</b> Participación a trabajadores provenientes de ingresos exentos (15% Art. 46 {5} RALRTI)	<b>Diferencias Permanentes</b>	-
<b>Más:</b> Gastos no deducibles (Art. 10 LRTI)	<b>Diferencias Permanentes</b>	27,293.41
<b>Más:</b> Gastos no deducibles (Art. 10 LRTI)	<b>Diferencias Temporales</b>	619,175.99
<b>Menos:</b> Deducciones por incremento neto de empleo (Art. 10, numeral 9 LRTI)	<b>Diferencias Permanentes</b>	-
<b>Menos:</b> Deducciones por pago a empleados discapacitados (Art. 10, numeral 9 LRTI; Art. 49 LOD)	<b>Diferencias Permanentes</b>	-
<b>Menos:</b> Deducciones por leyes especiales (COPCI)	<b>Diferencias Permanentes</b>	-
<b>Más ó (menos) Total partidas conciliatorias</b>		<b>646,469</b>
<b>BASE IMPONIBLE PARA EL IMPUESTO A LA RENTA</b>		<b>1,281,306</b>
<b>12% Impuesto a la renta</b> (si se reinvierten las utilidades Art. 37 LRTI)	<b>12%</b>	
<b>22% Impuesto a la renta</b> (si se distribuyen las utilidades)	<b>22%</b>	<b>281,887</b>
<b>IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO</b>		<b>281,887</b>
<b>ANTICIPO CALCULADO 2015 (Casillero 879 declaración impuesto a la renta 2014)</b>		<b>225,754</b>
<b>IMPUESTO A LA RENTA AÑO 2015</b>		<b>281,887</b>
<b>Anticipo pagado en julio y septiembre 2015</b>		-
<b>LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA</b>		
(-) ANTICIPO DETERMINADO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO FISCAL CORRIENTE (casillero 879 declaración año anterior)	841	225,754
(=) IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO MAYOR AL ANTICIPO DETERMINADO	842	56,133
(=) CRÉDITO TRIBUTARIO GENERADO POR ANTICIPO (Aplica para Ejercicios Anteriores al 2010)	843	-
(+) SALDO DEL ANTICIPO PENDIENTE DE PAGO	845	225,754
(-) RETENCIONES EN LA FUENTE QUE LE REALIZARON EN EL EJERCICIO FISCAL	846	335,933
<b>TOTAL IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR (POR COBRAR)</b>		<b>-54,046</b>

Anexo 5.1

**COMPAÑÍA ECUADOR S. A.**  
**DETALLE DE GASTOS NO DEDUCIBLES**  
 Al 31 de diciembre del 2015

<b>GASTOS NO DEDUCIBLES</b>	<b>US\$</b>	<b>Temporaria</b>	<b>Permanente</b>	<b>Ref.</b>
Gastos indirectos asignados del exterior (exceso del 5%) (Art. 10 {innumerado a continuación del numeral 6} LRTI)	9,162.88		9,162.88	
Provisión voluntaria de incobrables que exceda a los límites legales (Art. 10 {11} LRTI)	29,465.00	29,465.00		{1}
Provisión para jubilación patronal en la parte que exceda al límite legal (Art. 10 {13} LRTI)	7,023.96	7,023.96		{8}
Exceso de la depreciación de propiedades, planta y equipo a los porcentajes establecidos por las disposiciones tributarias o por la aplicación de un método diferente al de línea recta, sin disponer de autorización por parte del Servicio de Rentas Internas (Art. 10 {7} LRTI) (Art. 28 {6a} RLRTI)	3,154.95		3,154.95	
Intereses y multas por el retraso en el pago de impuestos, tasas, contribuciones, aportes al IESS (Art. 10 {3} LRTI) (Art. 28 {9 a y b}, Art. 35 {6} RALRTI)	6,898.90		6,898.90	
Gastos sin sustento tributario válido	1,070.99		1,070.99	
Garantías no devengadas año 2015	244,715.94	244,715.94		{5}
Uso de garantías provisionadas en el ejercicio 2014	(60,000.00)	(60,000.00)		{5}
Gastos Provisionados al cierre del ejercicio sin comprobante de venta válido	58,612.33	58,612.33		{6}
Utilización gastos provisionados año 2014	(1,409.82)	(1,409.82)		{6}
Castigo de Crédito Tributario Impuesto a la Renta	7,005.69		7,005.69	
Provisión para alcanzar el valor neto de realización del inventario	310,646.86	310,646.86		{3}
Depreciación del incremento de los activos fijos por la revaluación (Art. 28 {6f} RALRTI)	30,121.72	30,121.72		{4}
<b>TOTAL GASTOS NO DEDUCIBLES</b>	<b>646,469.40</b>	<b>619,175.99</b>	<b>27,293.41</b>	

Sumatoria de diferencias temporarias positivas (generación)  
 Sumatoria de diferencias temporarias negativas (utilización)  
**Movimiento de diferencias temporarias**

**680,585.81**  
**(61,409.82)**  
**619,175.99**



## ANEXO 7

### E. Principales resultados de la aplicación de las NIIF (IAS19 R) JUBILACION PATRONAL (Valores en US\$) - NORMAS NIIF (IAS19 R) 31 de diciembre de 2015

	año 2015	año 2014
<b>A Balance de Situación</b>		
<b>1 Obligación por Beneficios Definidos (OBD) al inicio del año</b>	<b>\$1,182,982</b>	
2 Costo laboral por servicios actuales	\$302,370	
3 Interés neto (costo financiero)	\$92,129	
4 Contribuciones de los partícipes al Plan	\$0	
5 Pérdida actuarial reconocida por cambios en supuestos financieros	\$16,478	
6 Pérdida (ganancia) actuarial reconocida por ajustes y experiencia	(\$67,386)	
7 (Beneficios pagados)	(\$15,304)	
8 Costo por servicios pasados	\$0	
9 Transferencia de empleados desde/(hacia) otras empresas del Grupo	\$0	
10 Efecto de reducciones y liquidaciones anticipadas	(\$95,283)	
<b>11 Obligación por Beneficios Definidos al final del año</b>	<b>\$1,415,986</b>	<b>\$1,182,982</b>
12 Costo de servicios pasados	\$0	\$0
<b>13 Pasivo (RESERVA) al final del año</b>	<b>\$1,415,986</b>	<b>\$1,182,982</b>
14 Valor de mercado de los activos del Plan al inicio del año	\$0	\$0
<b>15 Valor de mercado de los activos del Plan al final del año</b>	<b>\$0</b>	<b>\$0</b>

<b>B Estado de Resultados</b>		
<b>Costo Neto del Período Ene15/Dic15</b>		
a Costo laboral por servicios actuales	\$302,370	
b Interés Neto (costo financiero)	\$92,129	
c Servicio pasado total por modificación al plan, reducciones o liquidaciones anticipadas	(\$95,283)	
<b>16 Costo Neto del Período Ene15/Dic15</b>	<b>\$299,216</b>	

<b>C Conciliación del Balance de Situación</b>		
17 Pasivo (RESERVA) al inicio del año	\$1,182,982	
18 Costo Neto del Período Ene15/Dic15	\$299,216	
19 Pérdidas (ganancias) reconocidas en el ORI	(\$50,908)	
20 Contribuciones del empleador durante el año	\$0	
21 (Beneficios pagados directamente por el empleador)	(\$15,304)	
22 Transferencia de empleados desde/(hacia) otras empresas del Grupo	\$0	
23 Ajustes a los libros contables locales	\$0	
<b>24 Pasivo (RESERVA) al final del año</b>	<b>\$1,415,986</b>	

#### OTROS DESGLOSES NIIF

	año 2015	año 2014
<b>G Costos del periodo</b>		
41 Costo generado por los trabajadores con un TS ≥10	\$292,192	
42 Costo generado por los trabajadores con un TS <10	\$7,024	
<b>H Importes reconocidos en el Patrimonio (Otros resultados integrales ORI)</b>		
43 Pérdidas (ganancias) actuariales reconocidas en el ORI (periodos anteriores)	\$0	
44 Variación de reservas no regularizada de ejercicios anteriores	\$0	
45 Pérdidas (ganancias) actuariales reconocidas en el ORI (periodo actual)	(\$50,908)	
<b>46 Efecto neto ORI al final del año</b>	<b>(\$50,908)</b>	

#### OTROS DESGLOSES

	año 2015	año 2014
<b>I Variación total de reservas deducibles y no deducibles según ley de Reg. Trib. Interno (**)</b>		
47 Variación total de reservas deducibles de impuestos Ene15/Dic15	\$158,174	
48 Variación total de reservas no deducibles de impuestos Ene15/Dic15	\$8,727	

## ANEXO 7

### BONIFICACION POR DESAHUCIO (Valores en US\$) - NORMAS NIIF (IAS19 R) 31 de diciembre de 2015

	año 2015	año 2014
<b>A Balance de Situación</b>		
1 Obligación por Beneficios Definidos (OBD) al inicio del año	\$290,392	
2 Costo laboral por servicios actuales	\$25,280	
3 Interés neto (costo financiero)	\$16,227	
4 Contribuciones de los partícipes al Plan	\$0	
5 Pérdida actuarial reconocida por cambios en supuestos financieros	\$4,615	
6 Pérdida (ganancia) actuarial reconocida por ajustes y experiencia (**)	(\$68,399)	
7 (Beneficios pagados)	(\$42,716)	
8 Costo por servicios pasados	\$28,879	
9 Transferencia de empleados desde/(hacia) otras empresas del Grupo	\$0	
10 Efecto de reducciones y liquidaciones anticipadas	\$0	
11 Obligación por Beneficios Definidos al final del año	<b>\$254,278</b>	<b>\$290,392</b>
12 Costo de servicios pasados	\$0	\$0
13 Pasivo (RESERVA) al final del año	<b>\$254,278</b>	<b>\$290,392</b>
14 Valor de mercado de los activos del Plan al inicio del año	\$0	\$0
15 Valor de mercado de los activos del Plan al final del año	<b>\$0</b>	<b>\$0</b>
<b>B Estado de Resultados</b>		
<b>Costo Neto del Período Ene15/Dic15</b>		
a Costo laboral por servicios actuales	\$25,280	
b Interés Neto (costo financiero)	\$16,227	
c Servicio pasado total por modificación al plan, reducciones o liquidaciones anticipadas	\$28,879	
16 Costo Neto del Período Ene15/Dic15	<b>\$70,386</b>	
<b>C Conciliación del Balance de Situación</b>		
17 Pasivo (RESERVA) al inicio del año	\$290,392	
18 Costo Neto del Período Ene15/Dic15	\$70,386	
19 Pérdidas (ganancias) reconocidas en el ORI	(\$63,784)	
20 Contribuciones del empleador durante el año	\$0	
21 (Beneficios pagados directamente por el empleador)	(\$42,716)	
22 Transferencia de empleados desde/(hacia) otras empresas del Grupo	\$0	
23 Ajustes a los libros contables locales	\$0	
24 Pasivo (RESERVA) al final del año	<b>\$254,278</b>	
<b>OTROS DESGLOSES NIIF</b>		
	año 2015	año 2014
<b>G Costos del periodo</b>		
41 Costo generado por los trabajadores activos	<b>\$70,386</b>	
<b>H Importes reconocidos en el Patrimonio (Otros resultados integrales ORI)</b>		
42 Pérdidas (ganancias) actuariales reconocidas en el ORI (periodos anteriores)	\$0	
43 Variación de reservas no regularizada de ejercicios anteriores	\$0	
44 Pérdidas (ganancias) actuariales reconocidas en el ORI (periodo actual)	(\$63,784)	
45 Efecto neto ORI al final del año	<b>(\$63,784)</b>	
<b>OTROS DESGLOSES</b>		
	año 2015	año 2014
<b>I Variación total de reservas deducibles y no deducibles según ley de Reg. Trib. Interno (**)</b>		
46 Variación total de reservas deducibles de impuestos Ene15/Dic15	\$6,602	
47 Variación total de reservas no deducibles de impuestos Ene15/Dic15	\$0	

**Compañía Ecuador S. A.**  
**Auxiliar de Activos por Impuestos Diferidos provenientes de Créditos Tributarios de Años Anteriores**

Año	Concepto	Retenciones en la Fuente de Impuesto a la Renta (a)	Impuesto a la Renta Causado (b)	Impuesto a la Renta Pagado en Exceso (a) - (b) = (c)	Devolución SRI en solicitud de pago en exceso (d)	Provisión (e)	Saldo Pendiente de Recuperación (c) - (d) - (e)	Fecha de presentación de la declaración	Fecha de Vencimiento del CT
2015	Impuesto a la Renta pagado en Exceso	335,932.91	(281,887.41)	<b>54,045.50</b>	-		<b>54,045.50</b>	abr-16	abr-19
2014	Impuesto a la Renta pagado en Exceso	345,074.77	(253,657.92)	<b>91,416.85</b>	-		<b>91,416.85</b>	abr-15	abr-18
2013	Impuesto a la Renta pagado en Exceso	339,648.05	(196,689.40)	<b>142,958.65</b>			<b>142,958.65</b>	abr-14	abr-17
2012	Impuesto a la Renta pagado en Exceso	334,221.33	(133,443.34)	<b>200,777.99</b>	(193,772.30)	(7,005.69)	-	abr-13	abr-16
<b>TOTAL</b>		<b>1,354,877.06</b>	<b>(865,678.07)</b>	<b>489,198.99</b>	<b>(193,772.30)</b>	<b>(7,005.69)</b>	<b>288,421.00</b>		

**Conformación del saldo del impuesto a la renta pagado en exceso del 2012**

Concepto	US\$
Auxiliar de retenciones de impuesto a la renta recibidas según el módulo de cartera	334,206.32
Comprobantes de retención que no corresponden a clientes (SRI y BEV)	15.01
Impuesto a la Renta Causado	(133,443.34)
<i>Casillero 869 Saldo a favor del contribuyente (Formulario 101 del 2012)</i>	<b>200,777.99</b>
Devolución del SRI en resolución a solicitud de pago en exceso	(193,772.30)
<b>Impuesto a la Renta pagado en exceso 2012 pendiente de recuperación</b>	<b>7,005.69</b>

El valor pendiente de devolución del ejercicio 2012 fue dado de baja en el ejercicio 2015, debido a que en la Resolución 2015-696 del SRI el valor no devuelto corresponde a los siguientes conceptos:

Detalle	US\$
Sin fecha - Falta fecha en el comprobante <b>FFE</b>	350.28
Sin fecha - <b>FFE ILEGIBLE</b>	700.57
No es Comprobante de Retención <b>NCR</b>	1,751.42
No consta físicamente <b>NCF</b>	3,853.13
No Válido - Falta fecha de caducidad <b>FCAD</b>	140.11
No Válido - Falta firma del agente de retención <b>FF</b>	210.17
<b>Total comprobantes no devueltos</b>	<b>7,005.69</b>

**Compañía Ecuador S. A.**  
**Cálculo del Impuesto Diferido**  
**Al 31 de diciembre del 2015**

RUBRO DEL ESTADO DE SITUACION FINANCIERA	SALDO NIIF	BASE FISCAL	DIFERENCIAS		DIFERENCIAS	DIFERENCIAS	BASE LEGAL
	Col A	Col B	Col B - Col A	REF.	TEMPORARIAS	PERMANENTE	
Efectivo y equivalentes de efectivo	5,378,813	5,378,813	-				
Cuentas por Cobrar Comerciales	4,522,056	4,522,056	-				
Provisión por deterioro de cuentas por cobrar	-1,006,286	-334,977	671,309				Excluida según el # 5 del Art. innumerado colocado a continuación del Art. 28 RA-LORTI
Comerciales, neta de deterioro de cuentas incobrables	3,515,770	4,187,079	671,309	{1}		671,309	
Cuentas por Cobrar Relacionadas	586,048	586,048	-				
Anticipos a proveedores	157,799	157,799	-				
Otros activos	1,921	242,121	240,200	{2}	240,200		#5 del Art. innumerado colocado a continuación del Art. 28 RA-LORTI
Equipos disponibles para Venta	1,257,378	1,257,378	-				
Provisión VNR	-310,647	-	310,647				#1 del Art. innumerado colocado a continuación del Art. 28 RA-LORTI
Inventarios	946,731	1,257,378	310,647	{3}	310,647		
Equipos en Renta - Costo	3,540,537	3,540,537	-				
Equipos en Renta - Depreciación Acumulada	-2,749,650	-2,749,650	-				
Edificios - Costo	1,531,593	567,709	-963,885	{4}	-963,885		Literal C de la disposición II de la Circular No. DGECCGC15-000012
Edificios - Dep.Acum.	-183,322	-	183,322	{4}	183,322		
Mejoras - Costo	484,488	484,488	-				
Mejoras - Dep.Acum.	-48,449	-48,449	-				
Equipo Computo - Costo	669,192	669,192	-				
Equipo Computo - Dep.Acum.	-390,764	-390,764	-				
Vehículos - Costo	35,490	35,490	-				
Vehículos - Dep.Acum.	-16,242	-16,242	-				
Propiedad, Planta y equipo, neto de depreciación	2,872,873	2,092,311	-780,563	{4}			Literal C de la disposición II de la Circular No. DGECCGC15-000012
Impuesto diferido por créditos fiscales y pérdidas tributarias	288,421	288,421	-				
Impuesto diferido por diferencias temporarias	-	-	-				
Cuentas por pagar proveedores	2,335,874	2,335,874	-				
Provisión de garantías	244,716	-	-244,716	{5}	244,716		#5 del Art. innumerado colocado a continuación del Art. 28 RA-LORTI
Provisiones varias	58,612	-	-58,612	{6}	58,612		#5 del Art. innumerado colocado a continuación del Art. 28 RA-LORTI
Beneficios a empleados	806,864	806,864	-				
Impuestos por pagar	352,374	352,374	-				
Ingresos diferidos	253,834	434,729	180,895	{7}	-180,895		Literal C de la disposición II de la Circular No. DGECCGC15-000012
Provisión para jubilación patronal	1,415,986	1,316,064	-99,922	{8}		99,922	Excluida según el # 5 del Art. innumerado colocado a continuación del Art. 28 RA-LORTI
Provisión bonificación por desahucio	254,279	254,279	-				
Pasivo por impuesto diferido por diferencias temporarias	23,602						
Capital accionistas	1,553,940	1,553,940	-				
Reserva legal	491,914	491,914	-				
Resultados acumulados	5,956,381	5,956,381	-				
<b>Total</b>	<b>-946,731</b>	<b>-569,827</b>	<b>219,238</b>		<b>-107,282</b>	<b>771,232</b>	
<b>Total Activos</b>	<b>13,748,376</b>				<b>-23,602</b>		
<b>Total Pasivos y Patrimonio</b>	<b>13,748,376</b>				<b>-23,602</b>		

## Compañía Ecuador S. A.

## Estado de Situación Financiera

Al 31 de Diciembre del 2015, con cifras comparativas del año 2014

(Expresado en Dólares de los Estados Unidos de América)

<b>ACTIVOS</b>	<b>2015</b>	<b>2014</b>
<b>Activos corrientes:</b>		
Efectivo y equivalentes de efectivo	5,378,813	4,881,062
Cuentas por cobrar:		
Comerciales, neta de deterioro de cuentas incobrables	3,515,770	4,729,122
Compañías relacionadas	586,048	762,517
Anticipos a proveedores	157,799	260,595
Otras	1,921	2,630
	<u>4,261,538</u>	<u>5,754,864</u>
Inventarios	946,731	927,854
<b>Total activos corrientes</b>	<u>10,587,082</u>	<u>11,563,780</u>
Propiedad, Planta y equipo, neto de depreciación acumulada	2,872,873	3,099,867
Activo por Impuesto a la renta diferido		
Por créditos fiscales	288,421	241,381
Por diferencias temporarias	-	236,710
<b>Total activos</b>	<u><b>13,748,376</b></u>	<u><b>15,141,739</b></u>
<b><u>PASIVOS Y PATRIMONIO DE LOS ACCIONISTAS</u></b>		
<b>Pasivos corrientes:</b>		
Cuentas por pagar	2,335,874	3,244,572
Provisión para garantía de equipos	244,716	60,000
Otras Cuentas por Pagar	58,612	1,409
Beneficios a empleados	806,864	1,311,209
Impuestos por pagar	352,374	526,850
Ingresos diferidos	253,834	630,302
<b>Total pasivos corrientes</b>	<u>4,052,274</u>	<u>5,774,342</u>
<b>Pasivos a largo plazo:</b>		
Provisión para jubilación patronal y bonificación por desahucio	1,670,265	1,473,375
Pasivo por impuesto diferido por diferencias temporarias	23,602	-
<b>Total pasivos a largo plazo</b>	<u>1,693,867</u>	<u>1,473,375</u>
<b>Total pasivos</b>	<u>5,746,141</u>	<u>7,247,717</u>
<b>Patrimonio de los accionistas:</b>		
Capital accionistas	1,553,940	1,553,940
Reserva Legal	491,914	392,606
Resultados Acumulados	5,956,381	5,947,476
<b>Total patrimonio de los accionistas</b>	<u>8,002,235</u>	<u>7,894,022</u>
<b>Compromisos y contingencias</b>		
<b>Total pasivos y patrimonio de los accionistas</b>	<u><b>13,748,376</b></u>	<u><b>15,141,739</b></u>

**Compañía Ecuador S. A.**  
**Estado de Utilidades Integrales**

**Por el periodo terminado el 31 de Diciembre del 2015, con cifras comparativas del año 2014**

**(Expresado en Dólares de los Estados Unidos de América)**

	<b>2015</b>	<b>2014</b>
Ingresos por ventas y servicios	24,201,293	25,942,550
Costo de ventas y servicios	(19,009,664)	(20,071,346)
<b>Margen bruto en ventas</b>	<b>5,191,629</b>	<b>5,871,204</b>
Gastos de administración	(3,101,176)	(3,200,175)
Gastos de ventas	(1,050,474)	(760,172)
Otros egresos, neto	(465,779)	(452,861)
<b>Total gastos de operación</b>	<b>(4,617,429)</b>	<b>(4,413,208)</b>
<b>Utilidad neta de operación</b>	<b>574,200</b>	<b>1,457,996</b>
Ingresos financieros, neto	60,637	63,107
<b>Utilidad antes de impuesto a la renta</b>	<b>634,837</b>	<b>1,521,103</b>
Impuesto a la renta corriente	(153,696)	(256,271)
Impuesto a la renta diferido	(297,862)	(157,070)
<b>Utilidad neta</b>	<b>183,279</b>	<b>1,107,762</b>
Otros resultados integrales		
Pérdidas actuariales	(37,533)	(114,691)
<b>Utilidad neta y resultado integral del año</b>	<b>145,746</b>	<b>993,071</b>

<b>COMPANÍA ECUADOR S. A.</b> <b>CONCILIACION CONTABLE TRIBUTARIA</b> <b>EJERCICIO FISCAL 2015</b> <b>(Expresado en U.S. dólares)</b>		
<b>BASE IMPONIBLE SUJETA A IMPUESTO A LA RENTA</b>		<b>Valor</b>
<b>UTILIDAD CONTABLE (PERDIDA) ANTES DE IMPUESTO A LA RENTA Y PARTICIPACION LABORAL</b>		<b>746,867.05</b>
<b>Menos:</b> 15% participación trabajadores		<b>-112,030.06</b>
<b>Partidas Conciliatorias:</b>		
<b>Menos:</b> Amortización de pérdidas tributarias (Art. 11 LRTI)		-
<b>Menos:</b> Ingresos exentos (Art. 9 LRTI)	<b>Diferencias Permanentes</b>	-
<b>Más:</b> Participación a trabajadores provenientes de ingresos exentos (15% Art. 46 {5} RALRTI)	<b>Diferencias Permanentes</b>	-
<b>Más:</b> Gastos no deducibles (Art. 10 LRTI)	<b>Diferencias Permanentes</b>	63,782.37
<b>Más:</b> Gastos no deducibles (Art. 10 LRTI)	<b>Diferencias Temporales</b>	582,687.03
<b>Menos:</b> Deducciones por incremento neto de empleo (Art. 10, numeral 9 LRTI)	<b>Diferencias Permanentes</b>	-
<b>Menos:</b> Deducciones por pago a empleados discapacitados (Art. 10, numeral 9 LRTI; Art. 49 LOD)	<b>Diferencias Permanentes</b>	-
<b>Menos:</b> Deducciones por leyes especiales (COPCI)	<b>Diferencias Permanentes</b>	-
<b>Más ó (menos) Total partidas conciliatorias</b>		<b>646,469</b>
<b>BASE IMPONIBLE PARA EL IMPUESTO A LA RENTA</b>		<b>1,281,306</b>
<b>12% Impuesto a la renta</b> (si se reinvierten las utilidades Art. 37 LRTI)	<b>12%</b>	
<b>22% Impuesto a la renta</b> (si se distribuyen las utilidades)	<b>22%</b>	<b>281,887</b>
<b>IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO</b>		<b>281,887</b>
<b>ANTICIPO CALCULADO 2015 (Casillero 879 declaración impuesto a la renta 2014)</b>		<b>225,754</b>
<b>IMPUESTO A LA RENTA AÑO 2015</b>		<b>281,887</b>
<b>Anticipo pagado en julio y septiembre 2015</b>		-
<b>LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA</b>		
(-) ANTICIPO DETERMINADO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO FISCAL CORRIENTE (casillero 879 declaración año anterior)	841	225,754
(=) IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO MAYOR AL ANTICIPO DETERMINADO	842	56,133
(=) CRÉDITO TRIBUTARIO GENERADO POR ANTICIPO (Aplica para Ejercicios Anteriores al 2010)	843	-
(+) SALDO DEL ANTICIPO PENDIENTE DE PAGO	845	225,754
(-) RETENCIONES EN LA FUENTE QUE LE REALIZARON EN EL EJERCICIO FISCAL	846	335,933
<b>TOTAL IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR (POR COBRAR)</b>		<b>-54,046</b>

**COMPañA ECUADOR S. A.**  
**DETALLE DE GASTOS NO DEDUCIBLES**  
 Al 31 de diciembre del 2015

<b>GASTOS NO DEDUCIBLES</b>	<b>US\$</b>	<b>Temporaria</b>	<b>Permanente</b>	<b>Ref.</b>
Gastos indirectos asignados del exterior (exceso del 5%) (Art. 10 {innumerado a continuación del numeral 6} LRTI)	9,162.88		9,162.88	
Provisión voluntaria de incobrables que exceda a los límites legales (Art. 10 {11} LRTI)	29,465.00	-	29,465.00	{1}
Provisión para jubilación patronal en la parte que exceda al límite legal (Art. 10 {13} LRTI)	7,023.96	-	7,023.96	{8}
Exceso de la depreciación de propiedades, planta y equipo a los porcentajes establecidos por las disposiciones tributarias o por la aplicación de un método diferente al de línea recta, sin disponer de autorización por parte del Servicio de Rentas Internas (Art. 10 {7} LRTI) (Art. 28 {6a} RLRTI)	3,154.95		3,154.95	
Intereses y multas por el retraso en el pago de impuestos, tasas, contribuciones, aportes al IESS (Art. 10 {3} LRTI) (Art. 28 {9 a y b}, Art. 35 {6} RALRTI)	6,898.90		6,898.90	
Gastos sin sustento tributario válido	1,070.99		1,070.99	
Garantías no devengadas año 2015	244,715.94	244,715.94		{5}
Uso de garantías provisionadas en el ejercicio 2014	(60,000.00)	(60,000.00)		{5}
Gastos Provisionados al cierre del ejercicio sin comprobante de venta válido	58,612.33	58,612.33		{6}
Utilización gastos provisionados año 2014	(1,409.82)	(1,409.82)		{6}
Castigo de Crédito Tributario Impuesto a la Renta	7,005.69		7,005.69	
Provisión para alcanzar el valor neto de realización del inventario	310,646.86	310,646.86		{3}
Depreciación del incremento de los activos fijos por la revaluación (Art. 28 {6f} RALRTI)	30,121.72	30,121.72		{4}
<b>TOTAL GASTOS NO DEDUCIBLES</b>	<b>646,469.40</b>	<b>582,687.03</b>	<b>63,782.37</b>	

## Anexo 13

**Compañía Ecuador S. A.**  
**Cálculo del Impuesto Diferido**  
**Al 31 de diciembre del 2015**

RUBRO DEL ESTADO DE SITUACION FINANCIERA	SALDO NIIF	BASE FISCAL	DIFERENCIAS
	Col A	Col B	Col B - Col A
Efectivo y equivalentes de efectivo	5,378,813	5,378,813	-
Cuentas por Cobrar Comerciales	4,522,056	4,522,056	-
Provisión por deterioro de cuentas por cobrar	-1,006,286	-1,006,286	-
Comerciales, neta de deterioro de cuentas incobrables	3,515,770	3,515,770	-
Cuentas por Cobrar Relacionadas	586,048	586,048	-
Anticipos a proveedores	157,799	157,799	-
Otros activos	1,921	1,921	-
Equipos disponibles para Venta	1,257,378	1,257,378	-
Provisión VNR	-310,647	-310,647	-
Inventarios	946,731	946,731	-
Equipos en Renta - Costo	3,540,537	3,540,537	-
Equipos en Renta - Depreciación Acumulada	-2,749,650	-2,749,650	-
Edificios - Costo	1,531,593	1,531,593	-
Edificios - Dep.Acum.	-183,322	-183,322	-
Mejoras - Costo	484,488	484,488	-
Mejoras - Dep.Acum.	-48,449	-48,449	-
Equipo Computo - Costo	669,192	669,192	-
Equipo Computo - Dep.Acum.	-390,764	-390,764	-
Vehículos - Costo	35,490	35,490	-
Vehículos - Dep.Acum.	-16,242	-16,242	-
Propiedad, Planta y equipo, neto de depreciación	2,872,873	2,872,873	-
Impuesto diferido por créditos fiscales y pérdidas tributarias	288,421	288,421	-
Impuesto diferido por diferencias temporarias	-	-	-
Cuentas por pagar proveedores	2,335,874	2,335,874	-
Provisión de garantías	244,716	244,716	-
Provisiones varias	58,612	58,612	-
Beneficios a empleados	806,864	806,864	-
Impuestos por pagar	352,374	352,374	-
Ingresos diferidos	253,834	253,834	-
Provisión para jubilación patronal	1,415,986	1,415,986	-
Provisión bonificación por desahucio	254,279	254,279	-
Pasivo por impuesto diferido por diferencias temporarias	23,602	23,602	-
Capital accionistas	1,553,940	1,553,940	-
Reserva legal	491,914	491,914	-
Resultados acumulados	5,956,381	5,956,381	-
Total	-946,731	-946,731	-
Total Activos	<b>13,748,376</b>		
Total Pasivos y Patrimonio	<b>13,748,376</b>		

## Compañía Ecuador S. A.

## Estado de Situación Financiera

Al 31 de Diciembre del 2015, con cifras comparativas del año 2014  
(Expresado en Dólares de los Estados Unidos de América)

ACTIVOS	Notas	2015	2014
<b>Activos corrientes:</b>			
Efectivo y equivalentes de efectivo	2c	5,378,813	4,881,062
Cuentas por cobrar:			
Comerciales, neta de deterioro de cuentas incobrables	5	3,515,770	4,729,122
Compañías relacionadas		586,048	762,517
Anticipos a proveedores		157,799	260,595
Otras	6	1,921	2,630
		<u>4,261,538</u>	<u>5,754,864</u>
Inventarios	7	946,731	927,854
<b>Total activos corrientes</b>		<u>10,587,082</u>	<u>11,563,780</u>
Propiedad, Planta y equipo, neto de depreciación acumulada	8	2,872,872	3,099,866
Impuesto a la renta diferido			
Por créditos fiscales		274,911	241,381
Por diferencias temporarias		-	-
<b>Total activos</b>		<u><u>13,734,865</u></u>	<u><u>14,905,028</u></u>
<b><u>PASIVOS Y PATRIMONIO DE LOS ACCIONISTAS</u></b>			
<b>Pasivos corrientes:</b>			
Cuentas por pagar	10	2,335,874	3,244,572
Provisión para garantía de equipos		244,716	60,000
Otras Cuentas por Pagar		58,612	1,409
Beneficios a empleados	11	806,864	1,311,209
Impuestos por pagar		352,374	487,009
Ingresos diferidos		253,834	670,142
<b>Total pasivos corrientes</b>		<u>4,052,274</u>	<u>5,774,342</u>
<b>Pasivos a largo plazo:</b>			
Provisión para jubilación patronal y bonificación por desahucio	13	1,670,265	1,473,375
<b>Total pasivos a largo plazo</b>		<u>1,670,265</u>	<u>1,473,375</u>
<b>Total pasivos</b>		<u><u>5,722,539</u></u>	<u><u>7,247,717</u></u>
<b>Patrimonio de los accionistas:</b>			
Capital accionistas	14	1,553,940	1,553,940
Reserva Legal	14	491,914	392,606
Resultados Acumulados	14	5,966,472	5,710,765
<b>Total patrimonio de los accionistas</b>		<u>8,012,326</u>	<u>7,657,311</u>
<b>Compromisos y contingencias</b>			
	19		
<b>Total pasivos y patrimonio de los accionistas</b>		<u><u>13,734,865</u></u>	<u><u>14,905,028</u></u>

**Compañía Ecuador S. A.**  
**Estado de Utilidades Integrales**

**Por el periodo terminado el 31 de Diciembre del 2015, con cifras comparativas del año 2014**  
 (Expresado en Dólares de los Estados Unidos de América)

	<b>Notas</b>	<b>2015</b>	<b>2014</b>
Ingresos por ventas y servicios	15	24,201,293	25,942,550
Costo de ventas y servicios		<u>(19,009,664)</u>	<u>(20,071,346)</u>
<b>Margen bruto en ventas</b>		5,191,629	5,871,204
Gastos de administración	16	(3,101,176)	(3,200,175)
Gastos de ventas	16	(1,050,474)	(760,172)
Otros egresos, neto		<u>(465,779)</u>	<u>(452,861)</u>
<b>Total gastos de operación</b>		<u>(4,617,429)</u>	<u>(4,413,208)</u>
<b>Utilidad neta de operación</b>		<u>574,200</u>	<u>1,457,996</u>
Ingresos financieros, neto		<u>60,637</u>	<u>63,107</u>
<b>Utilidad antes de impuesto a la renta</b>		<u>634,837</u>	<u>1,521,103</u>
Impuesto a la renta corriente	17	(295,398)	(256,271)
Impuesto a la renta diferido	17	<u>(146,069)</u>	<u>(157,070)</u>
<b>Utilidad neta</b>		<u>193,370</u>	<u>1,107,762</u>
Otros resultados integrales			
Pérdidas actuariales		<u>(37,533)</u>	<u>(114,691)</u>
<b>Utilidad neta y resultado integral del año</b>		<u><b>155,837</b></u>	<u><b>993,071</b></u>

<b>COMPANÍA ECUADOR S. A.</b> <b>CONCILIACION TRIBUTARIA</b> <b>EJERCICIO FISCAL 2015</b> <b>(Expresado en U.S. dólares)</b>		
<b>BASE IMPONIBLE SUJETA A IMPUESTO A LA RENTA</b>		<b>Valor</b>
<b>UTILIDAD CONTABLE (PERDIDA) ANTES DE IMPUESTO A LA RENTA Y PARTICIPACION LABORAL</b>		<b>746,867.05</b>
<b>Menos:</b> 15% participación trabajadores		<b>-112,030.06</b>
<b>Partidas Conciliatorias:</b>		
<b>Menos:</b> Amortización de pérdidas tributarias (Art. 11 LRTI)		-
<b>Menos:</b> Ingresos exentos (Art. 9 LRTI)	<b>Diferencias Permanentes</b>	-
<b>Más:</b> Participación a trabajadores provenientes de ingresos exentos (15% Art. 46 {5} RALRTI)	<b>Diferencias Permanentes</b>	-
<b>Más:</b> Gastos no deducibles (Art. 10 LRTI)	<b>Diferencias Permanentes</b>	707,879.22
<b>Más:</b> Gastos no deducibles (Art. 10 LRTI)	<b>Diferencias Temporales</b>	-
<b>Menos:</b> Deducciones por incremento neto de empleo (Art. 10, numeral 9 LRTI)	<b>Diferencias Permanentes</b>	-
<b>Menos:</b> Deducciones por pago a empleados discapacitados (Art. 10, numeral 9 LRTI; Art. 49 LOD)	<b>Diferencias Permanentes</b>	-
<b>Menos:</b> Deducciones por leyes especiales (COPCI)	<b>Diferencias Permanentes</b>	-
<b>Más ó (menos) Total partidas conciliatorias</b>		<b>707,879</b>
<b>BASE IMPONIBLE PARA EL IMPUESTO A LA RENTA</b>		<b>1,342,716</b>
<b>12% Impuesto a la renta</b> (si se reinvierten las utilidades Art. 37 LRTI)	<b>12%</b>	
<b>22% Impuesto a la renta</b> (si se distribuyen las utilidades)	<b>22%</b>	<b>295,398</b>
<b>IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO</b>		<b>295,398</b>
<b>ANTICIPO CALCULADO 2015 (Casillero 879 declaración impuesto a la renta 2014)</b>		<b>225,754</b>
<b>IMPUESTO A LA RENTA AÑO 2015</b>		<b>295,398</b>
<b>Anticipo pagado en julio y septiembre 2015</b>		-
<b>LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA</b>		
(-) ANTICIPO DETERMINADO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO FISCAL CORRIENTE (casillero 879 declaración año anterior)	841	225,754
(=) IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO MAYOR AL ANTICIPO DETERMINADO	842	69,643
(=) CRÉDITO TRIBUTARIO GENERADO POR ANTICIPO (Aplica para Ejercicios Anteriores al 2010)	843	-
(+) SALDO DEL ANTICIPO PENDIENTE DE PAGO	845	225,754
(-) RETENCIONES EN LA FUENTE QUE LE REALIZARON EN EL EJERCICIO FISCAL	846	335,933
<b>TOTAL IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR (POR COBRAR)</b>		<b>-40,535.34</b>

**COMPAÑÍA ECUADOR S. A.**  
**DETALLE DE GASTOS NO DEDUCIBLES**  
 Al 31 de diciembre del 2015

<b>GASTOS NO DEDUCIBLES</b>	<b>US\$</b>	<b>Temporaria</b>	<b>Permanente</b>	<b>Ref.</b>
Gastos indirectos asignados del exterior (exceso del 5%) (Art. 10 {innumerado a continuación del numeral 6} LRTI)	9,162.88		9,162.88	
Provisión voluntaria de incobrables que exceda a los límites legales (Art. 10 {11} LRTI)	29,465.00	-	29,465.00	{1}
Provisión para jubilación patronal en la parte que exceda al límite legal (Art. 10 {13} LRTI)	7,023.96	-	7,023.96	{8}
Exceso de la depreciación de propiedades, planta y equipo a los porcentajes establecidos por las disposiciones tributarias o por la aplicación de un método diferente al de línea recta, sin disponer de autorización por parte del Servicio de Rentas Internas (Art. 10 {7} LRTI) (Art. 28 {6a} RLRTI)	3,154.95		3,154.95	
Intereses y multas por el retraso en el pago de impuestos, tasas, contribuciones, aportes al IESS (Art. 10 {3} LRTI) (Art. 28 {9 a y b}, Art. 35 {6} RALRTI)	6,898.90		6,898.90	
Gastos sin sustento tributario válido	1,070.99		1,070.99	
Garantías no devengadas año 2015	244,715.94		244,715.94	{5}
Uso de garantías provisionadas en el ejercicio 2014	-		-	{5}
Gastos Provisionados al cierre del ejercicio sin comprobante de venta válido	58,612.33		58,612.33	{6}
Utilización gastos provisionados año 2014	-		-	{6}
Castigo de Crédito Tributario Impuesto a la Renta	7,005.69		7,005.69	
Provisión para alcanzar el valor neto de realización del inventario	310,646.86		310,646.86	{3}
Depreciación del incremento de los activos fijos por la revaluación (Art. 28 {6f} RALRTI)	30,121.72		30,121.72	{4}
<b>TOTAL GASTOS NO DEDUCIBLES</b>	<b>707,879.22</b>	<b>-</b>	<b>707,879.22</b>	