

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría en Tributación

**Análisis de la NIC 12 (Impuesto sobre las Ganancias) a la luz de la legislación
tributaria vigente**

Caso Toyota del Ecuador S. A.

Jeaneth Elizabeth Erazo Andrade



Yo, Jeaneth Elizabeth Erazo Andrade, autora de la tesis intitulada Análisis de la NIC 12 (Impuesto sobre las Ganancias) a la luz de la legislación tributaria vigente - Caso Toyota del Ecuador S. A. mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Tributación en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

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

Quito, octubre 2013

Firma:

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría en Tributación

**Análisis de la NIC 12 (Impuesto sobre las Ganancias) a la luz de la legislación
tributaria vigente**

Caso Toyota del Ecuador S. A.

Jeaneth Elizabeth Erazo Andrade

Tutor: Nilo Narváez

Quito, 2013

RESUMEN

El Ecuador adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para la preparación de la información financiera de las sociedades, para que pueda ser analizada de mejor manera por los lectores de la misma: inversionistas, bancos, y otros.

Existen diferencias sustanciales entre la normativa contable (NIIF) y las normas tributarias de cada país; estas diferencias, si son temporales, generan los denominados *Impuestos Diferidos*, tratados con detalle en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 12 Impuesto a las Ganancias. El análisis del Impuesto a la Renta incluye el cálculo financiero-contable y la planificación legal y financiera de las organizaciones y de la administración tributaria. Incluye el análisis de las diferentes aplicaciones de los ingresos gravados y exentos, de los costos/gastos deducibles y no deducibles y de su origen en las partidas del Balance General (Activos y Pasivos), y finalmente su impacto en la situación patrimonial de cada empresa.

En nuestro país, la propia Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LRTI) establece la utilización de NIIF, pero por otra parte se establece la obligación de presentar información contable considerando la normativa tributaria. Las autoridades societarias y tributarias, así como los gremios de Contadores exigen para la presentación de los Estados Financieros de los obligados a llevar Contabilidad, la aplicación de NIIF en su totalidad, incluyendo la NIC 12, mientras que la Administración Tributaria emitió una Resolución en la que prácticamente se niega la deducibilidad de los activos diferidos que las empresas obtienen al aplicar las NIIF relacionadas con los Impuestos sobre las Ganancias.

DEDICATORIA

Esta Tesis dedico a todos aquellas personas interesadas en adentrarse en el conocimiento de la tributación.

AGRADECIMIENTO

Agradezco a mi esposo, quien fue la persona que despertó en mí, el interés por el estudio de la Tributación y por su incondicional apoyo para que mis estudios culminen con éxito.

Agradezco a mis padres por su constante consejo y su ejemplo de tenacidad frente a las dificultades.

Agradezco a mis hijos por el sacrificio y la paciencia que han tenido durante este tiempo.

Agradezco a mi director de Tesis el Ingeniero Nilo Narváez.

TABLA DE CONTENIDO

	<u>Página No.</u>
RESUMEN	4
DEDICATORIA	5
AGRADECIMIENTO	6
TABLA DE CONTENIDO	7
LISTA DE TABLAS	10
LISTA DE FIGURAS	11
LISTA DE ANEXOS	11
Capítulo I	12
1. MARCO TEORICO E HISTORICO	12
1.1 Reseña histórica de la evolución de la Contabilidad en el Mundo	12
1.2 Reseña histórica de la evolución de la Contabilidad en el Ecuador	15
1.3 Calendario de Implementación de las NIIF	20
1.4 Evolución de los Principios Contables de General Aceptación en el Ecuador - NEC (1999)	20
1.5 Marcos predominantes en el ámbito mundial	21
1.6 ¿Qué son las NIC, qué son las NIIF?	26
Capítulo II	32
NIC 12 - IMPUESTO SOBRE LAS GANANCIAS	32
2.1 Evolución de la NIC 12	32
2.2 La NIC 12	33
2.3 Objetivo de la NIC 12	34
2.4 Alcance de la NIC 12.	34
2.5 Diferencias Temporales	38
2.6 Diferencias Permanentes	41
2.7 Activos y Pasivos por Impuestos Diferidos	41
2.8 Ejemplos de diferencias temporarias generadas por un Activo	42
2.9 Ejemplos de diferencias temporarias generadas por un Pasivo	43
2.10 Definiciones utilizadas en esta Norma	44
2.11 Contabilización	49
2.11.1 Cargo o Abono de Activos y Pasivos Diferidos	49
2.11.2 Imputación del Impuesto a las Ganancias (A excepción de Plusvalía)	50
2.11.3 Distribución del Estado de Resultados en el Impuesto a las Ganancias	50
2.11.4 Reglas para la distribución del Impuesto a las Ganancias	51
2.11.5 Ejemplos de valores contables y valores fiscales	51
2.11.6 Pérdidas impositivas y créditos fiscales no usados	52
2.11.7 Ejemplo aplicación de la NIC 12	53
2.12 Posición de las autoridades tributarias frente a la NIC 12	57

TABLA DE CONTENIDO

	<u>Página No.</u>
Capítulo III	58
LEGISLACIÓN ECUATORIANA REFERENTE A LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS	58
3.1 Las principales normas tributarias que se encuentran vigentes en el Ecuador son:	58
3.2 Estados Financieros que deben presentarlas Compañías que se encuentran obligadas a presentar su información financiera bajo NIIF	60
3.3 Informes que se deben presentar a la Superintendencia de Compañías	60
3.4 Contribuyentes Obligados a llevar Contabilidad. Art. 19 LORTI	60
3.5 Ingresos gravados	62
3.6 Ingresos exentos	64
3.7 Gastos deducibles	68
3.8 Conciliación tributaria: determinación de la base imponible con el Impuesto a la Renta	72
3.9 Tasa de Impuesto a la Renta	82
3.10 Impuesto a la Renta mínimo	83
3.11 Determinación de la tarifa efectiva	84
Capítulo IV	87
CASO TOYOTA DEL ECUADOR S. A.	87
4.1 Breve Reserña Histórica de la Empresa	87
4.2 Breve Reserña Histórica de Toyota en el Ecuador	91
4.3 Implementación NIIF en Toyota del Ecuador S. A.	93
4.4 Plan de capacitación	94
4.5 Puntos relevantes en el plan de Capacitación	95
4.5 Plan de implementación	95
4.6 Cambios de NEC a NIC	98
4.7 Efectos de los Cambios de NEC a NIIF en los Estados Financieros del año 2010.	101
4.8 Aplicación de la NIC 12 – Impuesto a las Ganancias en el año 2011.	105
4.9 Reversión del Impuesto a la renta diferido en el año 2012	108
Capítulo V	112
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	112
5.1 Conclusiones	112
5.2 Recomendaciones	116

TABLA DE CONTENIDO

	<u>Página No.</u>
SIGLAS	119
BIBLIOGRAFIA	122
ANEXOS	125

LISTA DE TABLAS

Página No.

Tabla 1 - Detalle de Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC)	21
Tabla 2 - Normas Internacionales de Contabilidad	25
Tabla 3 - Fases de la Implementación de las NIIF	29
Tabla 4 - Reglas para la determinación de los valores fiscales de los activos y pasivos	46
Tabla 5 - Ejemplos de activos y pasivos y su base fiscal	47
Tabla 6 - Tratamiento – Pérdidas Impositivas	53
Tabla 7 - Conciliación Tributaria	82
Tabla 8 - Hechos económicos y su incidencia en la tasa efectiva	85
Tabla 9 - Ejemplo de determinación de tasa efectiva.	86
Tabla 10 - Cambio en vida útil y consideración de valor residual	99
Tabla 11 - Resumen de ajustes y reclasificación al Balance General por implementación NIIF al inicio del año 2010	102
Tabla 12 - Resumen de ajustes y reclasificación al Balance General por implementación NIIF al inicio del año 2010	103
Tabla 13 - Resumen de ajustes y reclasificaciones al Estado de Pérdidas y ganancias por Implementación NIIF al fin del año 2010	104
Tabla 14 - Conciliación de la utilidad bajo NEC y NIIF al 31 de diciembre de 2010	104
Tabla 15 - Conciliación del estado de cambios en el patrimonio bajo NEC y NIIF al 31 de diciembre de 2010	105

LISTA DE FIGURAS

Página No.

Figura 1 - Calendario de Implementación de las NIIF

20

LISTA DE ANEXOS

Página No.

Anexo 1 - Diagnóstico y plan de conversión a NIIF

126

Anexo 2 - Política Contable Financiera - Impuestos Diferidos

130

Anexo 3 – Circular No. NAC-DGECCGC12-00009 A los sujetos pasivos de impuestos administrados por el Servicio de Rentas Internas

139

Capítulo I

1 MARCO TEÓRICO E HISTÓRICO

1.1. Reseña histórica de la evolución de la Contabilidad en el Mundo

Un breve resumen de la historia de la contabilidad en el mundo nos ayuda a ubicarnos posteriormente en la evolución de la contabilidad en el Ecuador.

El autor De Roover en su obra “Aux origines d’une technique intellectuelle. La formation et l’expansion de la comptabilité à partie double.” (En los orígenes de una técnica intelectual. La formación y la expansión de la contabilidad a partida doble), cuya traducción del título de la obra es: Los orígenes de una técnica intelectual. La expansión de la contabilidad de partida doble, menciona, lo siguiente:

“L’art de tenir des écritures ne sortit pas de toute pièce du cerveau d’un inventeur, mais naquit, se perfectionna et se transforma sous la pression des circonstances”¹

Donde menciona que el arte de llevar la contabilidad, no es producto únicamente de la mente sino que se perfecciona y se transforma bajo la presión de las circunstancias.

Es así como en un inicio el hombre primitivo cuando comienza a ser sedentario y tener excedentes en su producción busca una forma de llevar registros de sus pertenencias, se tiene indicios de este tipo de inscripciones en las civilizaciones que existieron hace más de 5000 años. Se utilizaba: tablitas

¹De Roover. R, Aux origines d’une technique intellectuelle: La formation et l’expansion de la comptabilité à partie double. En “*Anales de la Historia Económica y Social*”, vol. IX, 1937

de arcilla, escritura cuneiforme², sistemas de pesas y medidas, registros de cantidades, escritura pictográfica y jeroglífica.

Los restos de civilizaciones anteriores nos demuestran que en épocas lejanas se habían sentado las bases de una civilización económica, pero además existían ciertas instituciones comerciales muy semejantes a las actuales.

“De toda esta vida económica y social hasta la destrucción del imperio babilónico dan testimonio documentados escritos como: textos contables, contratos, recibos, cartas particulares y comerciales, documentos legislativos e históricos”.³

Tres milenios antes de nuestra era ya existía un Derecho Civil y Comercial, este fue esculpido en bloque de diorita⁴, fue promulgado por el rey Hammurabi, quien reinó por el año 2000 antes de Cristo.

De la época del Egipto de los faraones se ha encontrado infinidad de documentos de diversas extensiones y contenidos, que se refieren primordialmente a la entrega de especies o dinero al Tesoro, a los obreros y al templo.

En Grecia, los primeros banqueros eran los sacerdotes y los primeros bancos de depósito los templos, ahí se encuentran las remotas huellas de la contabilidad helénica.

En Roma se aprecia una contabilidad organizada. Los romanos eran sumamente meticulosos y formalistas, anotaban sus operaciones hasta con el mínimo detalle.

²Cuneiforme: Del latín *cuneus* (cuña) y *forme* (forma), pues sus caracteres parecen cuñitas. Estas se formaban hundiendo un punzón sobre unas tablillas de barro fresco. *Diccionario Etimológico*.

³Federigo Melis, *Storia del la Raftioneria*. P . 121.

⁴DIORITA: Roca Magnética con textura granular, de color gris oscuro, se utiliza como piedra de ornamentación y construcción. www.ecured.cu/index.php/Diorita

“Su libro fundamental tenía el nombre de codex accepti et expensi, código o libro de ingresos y gastos. En este libro se asentaba el importe, la clase y la fecha de todas las transacciones que, primeramente se habían apuntado de manera sumaria en una especie de “memorial” llamado los adversarios. El codex comprendía una doble serie de anotaciones. Las cantidades se llevaban, bien al debe, bien al haber de una cuenta”.⁵

A fines del siglo XIII e inicios del siglo XIV, los registros deben ser llevados en base al “Principio de Partida Doble”. Siendo uno de los principales estudiosos de la época Fray Lucas de Paciolo, quien escribe el “*Trattato de computi e del escrittura*”, facilitándose la difusión de estos nuevos textos gracias a que en el renacimiento surge la imprenta.

La publicación de la obra de Paciolo puso en movimiento a la literatura contable, que se difundió rápidamente por todos los países incluido aquellos que tenían poco desarrollo económico, y muy especialmente en las regiones que como los Países Bajos mantenían asiduas relaciones comerciales con las Repúblicas Italianas. El siglo XVI presenta toda una serie de célebres autores de manuales de contabilidad.⁶

“A comienzos de la Edad Moderna, España ocupaba un lugar privilegiado entre las naciones de Europa. La importancia de su comercio y el amplio intercambio que mantenía con los países más avanzados en el aspecto económico en aquella época, hacen suponer que la contabilidad por partida doble debió conocerse

⁵ Dauphin-Meunier, *La Banque à travers les âges*. P. 49 - 58

⁶ Joseph-H. Vlaeminck, *Historia y Dóctrinas de la Contabilidad*. P. 127

muy pronto, y desde luego, dadas las constantes relaciones de nuestros comerciantes con los de Venecia, Florencia, etc., antes del siglo XVI, en que se publican los primeros tratados que se ocupaban de la partida doble”.⁷

España es un modelo para su época, incluso se adelanta a los demás países europeos, ya que al llevar oro y plata de sus colonias necesita un sistema que le permita registrar sus posesiones, y crea la primera legislación del mundo mediante la cual obliga a los comerciantes a llevar libros de cuentas.

A fines del siglo XIX aparecen las escuelas de contabilidad y se inicia el Estudio de los Principios de Contabilidad.

1.2. Reseña histórica de la evolución de la Contabilidad en el Ecuador

En el Ecuador un hecho importante en este campo, es como en la cultura Inca que pobló nuestro país, llevaban un registro de sus actividades diarias tales como: las cosechas, transacciones que hacían entre sí y con otras tribus, la recaudación de impuestos, los censos, con un sistema conocido como “*Quipus*”, este consistía en varias cuerdas de lana o algodón y nudos de variados colores. Además tenían una especie de ábaco o calculadora conocida como “*Yupana*”.

Con el sistema de “*Quipus*” había como llegar hasta ocho millones de combinaciones. Fue una herramienta muy eficaz en la administración del Imperio Inca.

⁷Joseph-H. Vlaemminck, *Historia y Dóctrinas de la Contabilidad*. P. 163

La llegada de los españoles no solamente trajo la imposición de una nueva cultura, idioma, religión, sino además sus prácticas contables entre otros muchos aportes de la cultura occidental.

En la época republicana se mantenían los conocimientos contables adquiridos en la colonia, siendo la iglesia uno de los pilares principales en aportar e implementar las ideas del nuevo mundo en este campo.

En 1926, siendo presidente Isidro Ayora se contrata a la misión Kemmerer para reestructurar el sistema bancario y modernizar el estado. Para corregir el manejo de las Finanzas y poner al Ecuador a la par de otros países del continente y el mundo, Entre los organismos que la misión impulsó a crear esta: el Banco Central del Ecuador. Se aprobaron leyes bancarias, aduaneras y fiscales. Se creó además la Contraloría General de la República, la Superintendencia de Bancos, la Dirección General del Presupuesto, entre otras entidades del Estado.

En el campo contable se sentía la necesidad de normas que permitan el análisis de los resultados del incipiente comercio en el país, para lo cual la Superintendencia de Compañías comienza a emitir resoluciones, estas son:

- Resolución No. SC-90-1-5-3-009 del 09/09/1990
Reglamento de los Principios Contables que se aplicarán obligatoriamente en las compañías sujetas al control de la Superintendencia de Compañías.
- Resolución No. SC-91-1-5-3-009 del 9/09/1991
Reglamento de principios detallados de Contabilidad Financiera, que las compañías sujetas al control de la Superintendencia de Compañías deberá aplicar obligatoriamente.
- Resolución No. 99-1-3-3-007 del 06/09/1999

Adoptar las Normas Ecuatorianas de Contabilidad preparadas por la Federación Nacional de Contadores del Ecuador.

- Resolución No. SRI 140 del 09/09/1999.

Disponer que las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, número 1 al 15, sean de aplicación obligatoria por parte de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad.

- Resolución No. JB-99-152 del 05/10/1999.

Las Instituciones bajo el control de la Superintendencia de Bancos se someterán u aplicarán las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) del número 1 al 15, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), en todo aquello que no está contemplado en las NEC, en tanto en cuanto éstas no se opongan a las disposiciones contenidas esencialmente en los Catálogos de Cuentas.

- Resolución No SC 06.Q.ICI.004 del 21/08/2006.

Adopción de las NIIF y NIAS desde el 01/01/2009.

- Resolución Administrativa SC 08199 del 03/07/2008.

Ratifica el cumplimiento de NIIF y NIAS desde el 01/01/2009.

- Resolución No. 08.G.DSC.

Establece un calendario de aplicación de las NIIF.

Un breve detalle de lo más importante de esta resolución:

Las empresas sujetas al control de la Superintendencia de Compañías deben aplicar obligatoriamente las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), de acuerdo al siguiente cronograma:

1. Desde el 1 de enero de 2010, teniendo período de transición al año 2009.

Los entes financieros sujetos y regulados por la Ley de Mercado de Valores y las Compañías de Auditores Externos.

2. Desde el 1 de enero de 2011, teniendo como período de transición al año 2010, las siguientes empresas:

- Las compañías cuyos activos totales sean iguales o superiores a USD 4.000.000,00 al 31 de diciembre de 2007,
- Las Compañías Holding o tenedoras de acciones,
- Las Compañías Economía Mixta,
- Las Compañías que constituya el Estado,
- Las entidades del Sector Público,
- Las Sucursales de Compañías Extranjeras,
- Empresas estatales extranjeras,
- Empresas Paraestatales,
- Empresas privadas o mixtas organizadas como personas jurídicas y asociaciones que estas formen.

3. Desde el 1 de enero de 2012, siendo el período de transición el año 2011.

Todas aquellas empresas que no constan en los dos grupos anteriores.

- Resolución No. SC.Q.ICI.CPANIIF 11.01 del 12/01/2011.

En esta resolución se define a qué empresas se consideran como PYMES (Pequeñas y Medianas Empresas), las cuales deben cumplir con las siguientes condiciones:

- a) Son personas jurídicas que poseen activos inferiores a los USD 4.000.000,00.
- b) Tienen ventas brutas anuales inferiores a los USD 5.000.000,00,
- c) Tienen menos de 200 trabajadores.

Se indica cuáles son las compañías que aplicarán NIIF completas, estas son:

- a) Todas aquellas compañías que constan en el artículo primero numeral 1 y 2 de la Resolución No. 05.dsc.010 de 20 de noviembre de 2010, publicada en el Registro oficial No, 498 de 31 de diciembre de 2008,
- b) Las compañías que están sujetas al control de la Superintendencia que opten por inscribirse en el Registro del Mercado de Valores.
- c) Las compañías reguladas por la ley de Compañías, cuando actúan como contribuyente u originador en un contrato fiduciario, aunque por sus condiciones está calificada como PYMES.

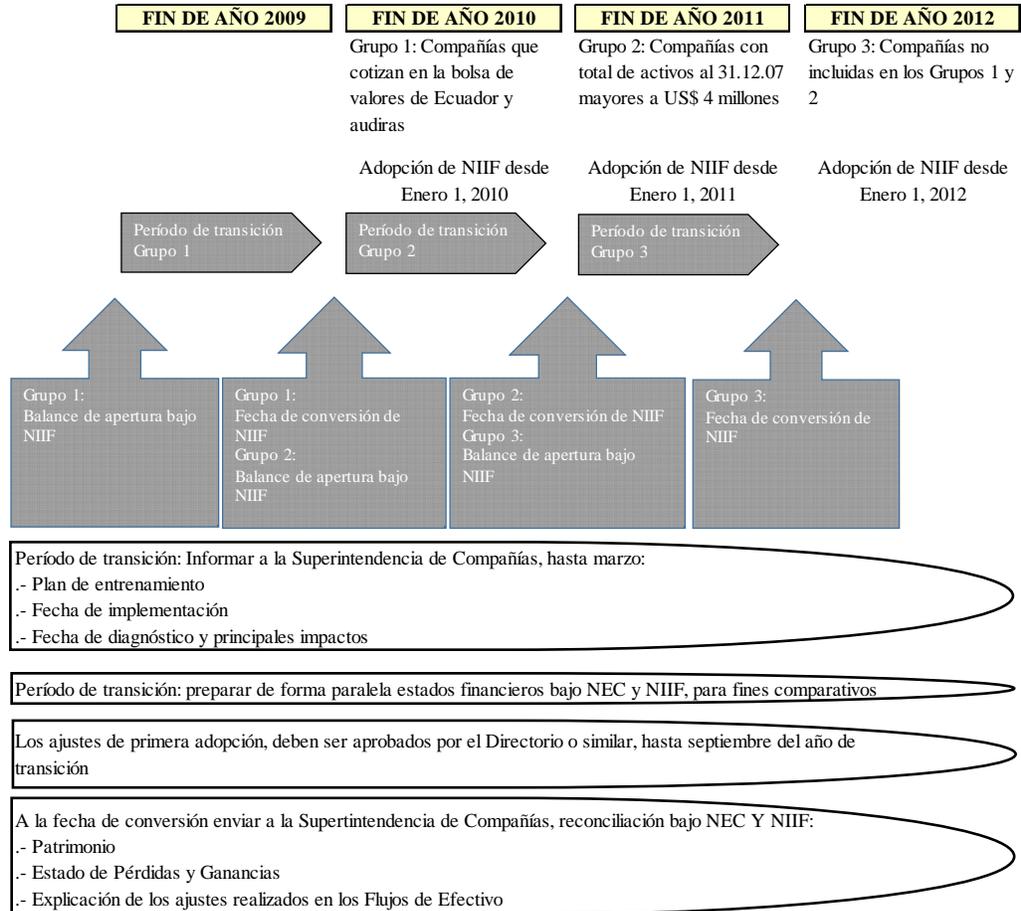
En esta resolución se sustituye el numeral 3 del artículo primero de la resolución No. 08.G.DSC.010 del 20 de noviembre de 2008, publicada en el Registro Oficial No. 498 del 31 de diciembre de 2008, por el siguiente:

“... Aplicarán la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), para el registro, preparación y presentación de los estados financieros a partir del 1 de enero de 2012, todas aquellas compañías que cumplan las condicionantes señaladas en el artículo primero de la presente Resolución.

Se establece el año 2011 como de transición, para los efectos este grupo de compañías deberán elaborar y presentar sus estados financieros comparativos con observancia de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), a partir del año 2011”

1.3. Calendario de Implementación de las NIIF

Figura No. 1: Calendario de Implementación de las NIIF



1.4. Evolución de los Principios Contables de General Aceptación en el Ecuador -NEC (1999)

La base de las NEC son las NIC (Normas Internacionales de Contabilidad), con el apoyo de la Federación Nacional de Contadores y las firmas grandes de auditoría se logra pasar de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a las Normas Ecuatorianas de Contabilidad. Se emitieron de la NEC 1 a la NEC 27, pero no se emitieron NEC para todas las

NIC. Al pasar el tiempo las NEC no evolucionaron, y nuestras normas quedaron obsoletas, desactualizadas e incluso no existían normas para todos los casos que se pueden presentar en un mundo tan dinámico como el actual.

Tabla No. 1: Detalle de Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC)

NEC No.	Título
1	Presentación de estados financieros
2	Revelación en los estados financieros de bancos y otras instituciones financieras similares
3	Estado de flujos de efectivo
4	Contingencias y sucesos que ocurren después de la fecha del balance
5	Utilidad o pérdida neta por el período, errores fundamentales y cambios en políticas contables
6	Revelaciones de partes relacionadas
7	Efectos de las variaciones en tipos de cambios de moneda extranjera
8	Reportando información financiera por segmentos
9	Ingresos
10	Costos de financiamiento
11	Inventarios
12	Propiedades, planta y equipo
13	Contabilización de la depreciación
14	Costos de investigación y desarrollo
15	Contratos de construcción
16	Corrección monetaria integral de estados financieros
17	Conversión de estados financieros para efectos de aplicar el esquema de dolarización
18	Contabilización de las inversiones
19	Estados financieros consolidados y contabilización de inversiones en subsidiarias
20	Contabilización de inversiones en asociadas
21	Combinación de negocios
22	Operaciones discontinuadas
23	Utilidades por acción
24	Contabilización de subsidios del gobierno y revelación de información referente a asistencia gubernamental
25	Activos intangibles
26	Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes
27	Deterioro del valor de los activos

Marcos predominantes en el ámbito mundial

Actualmente estamos viviendo en una época, en la que gracias a los avances tecnológicos, nos es tan sencillo el relacionarnos con nuestros semejantes que posiblemente se encuentra al otro lado del mundo, a través de estos contactos iniciamos nuevas amistades, podemos estudiar a distancia y no

podemos dejar de recalcar que gracias a estos adelantos en la ciencia de la telecomunicación nos es mucho más sencillo el hacer negocios con cualquier parte del mundo, es por eso que se hace necesaria la transmisión de información financiera que pueda ser interpretada en cualquier país, por lo que es imprescindible que la ciencia contable también tome medidas para facilitar la comprensión de los informes financieros por cualquier usuario sea cual sea su nacionalidad.

Haciendo una breve reseña histórica de los cambios que se han dado en los aspectos contables en el mundo, citamos que, en Estados Unidos la contabilidad se norma a través de los USGAAP, que aparecen en el año 1934, luego de la gran recesión de los años 30, que obligó a repensar en la estructura financiera de los Estados Unidos de Norteamérica, para lo cual se crea un organismo llamado SEC (*“Securities and Exchange Commission”*), éste transfiere al gremio de contadores AICPA (Instituto Americano de Contadores Certificados) la facultad de expedir los Principios de Contabilidad Americanos de General Aceptación, cuya denominación es GAAP.

La SEC, es un órgano público, se encarga de supervisar el Mercado de valores de los Estados Unidos, entre sus funciones está la de exigir a las empresas que cotizan en bolsa que revelen al público toda la información financiera necesaria para que los inversionistas puedan tomar una decisión acertada.

Tiene la fuerza necesaria para hacer valer las leyes y los reglamentos relativos al sector bursátil.

Regula y controla empresas que cotizan en bolsa, organismos públicos.

Está encargada de la regulación contable de FASB desde 1973.

En 1936 se crea el CAP (Comité de Pronunciamientos Contables), se mantuvo en sus funciones hasta el año 1960, año en el cual se constituye el “*Accounting Principles Board*” APB (Consejo de Principios Contables), quien creó cuatro niveles en la contabilidad financiera, estos son: Postulados, principios, reglas y otros criterios para la aplicación de principios o situaciones específicas y a la investigación.

El año de 1971 el AICPA nombró dos grupos de estudio, uno para establecer los principios contables y el segundo para los objetivos de los Estados Financieros.

El primero grupo sustituyó en 1973 al APB por el FASB (“*Financial Accounting Standards Board*”), este organismo hasta la actualidad establece normas contables en los Estados Unidos de Norteamérica (USGAAP), hoy en día se encuentra en proceso de convergencia con las NIC-NIIF.

El segundo grupo publicó en 1973 un informe titulado “*Objectives of Financial Statements*” el cual se enfocó la utilidad en la toma de decisiones y puso atención en los flujos de caja futuros, esta publicación incide en la formación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

En enero de 1973, en Europa se organizaba la creación de una entidad mundial cuyo objetivo era el dictar normas equitativas e igualitarias para los países del mundo, en ese entonces ya existía la intención de globalizar las normas, finalmente el 29 de junio de 1973, en Londres fue creado el IASC (“*International Accounting Standards Committee*”), fue el resultado de convenios de organizaciones profesionales de la contabilidad de Australia,

Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda y Estados Unidos.

Sus actividades son conducidas por un Consejo Directivo que incluye representantes de hasta trece países.

Para el año de 1997 se constituye el SIC (*“Standing Interpretations Committee”*) quien se encarga de emitir interpretaciones de las NIC para ser aprobadas en forma definitiva por el IASC.

A fines del año 2000 se reestructura el IASC quedando con el nombre de IASB (*“Internacional Accounting Standards Board”*) y el comité de interpretaciones (SIC) a partir del año 2002 será conocido como IFRIC (*“International Financial Reporting Interpretations Committee”*).

Para el año de 1975 IASC publica la Norma Internacional de Contabilidad No. 1 denominada “Exposición de Políticas Contables”, desde ese momento hasta el año 2001, el IASC ha publicado 41 Estándares Internacionales de contabilidad, denominadas IAS o NIC.

A fines de los años ochenta, se inicia un proceso de revisión cuya principal característica es una mayor rigidez en los pronunciamientos con el objeto de obtener un mayor progreso en la armonización internacional de la contabilidad.

Para lo cual existen dos alternativas:

- a) El diseño de un Marco Conceptual para la elaboración y presentación de los Estados Financieros.

Realizar un proyecto de comparabilidad para elevar la calidad de los estándares y recuperar el respeto perdido por el exceso de alternativas. El Proyecto de Comparabilidad se completó en noviembre de 1993, con la aprobación de diez NIC o IAS revisadas.

En el siguiente cuadro constan las NIC existentes:

Tabla No. 2: Normas Internacionales de Contabilidad.

No.	Título
1	Presentación de Estados financieros 2 Existencias
3	Sustituida por NIC 27 y NIC 28.
4	Sustituida por NIC 16, NIC 22 y NIC 38.
5	Sustituida por NIC 1.
6	Sustituida por NIC 15.
7	Estados de Flujos de Efectivo
8	Políticas Contables, cambios en estimaciones contables y errores
9	Sustituida por la NIC 38
10	Hechos ocurridos después de la Fecha del Balance
11	Contratos de Construcción
12	Impuesto sobre las ganancias.
13	Sustituida por NIC 1.
14	Sustituida por NIIF-8.
15	Eliminada en Diciembre de 2003
16	Propiedades, Planta y Equipo
17	Arrendamientos
18	Ingresos de actividades ordinarias
19	Beneficios a empleados
20	Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales
21	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera
22	Sustituido por NIIF-3
23	Costos por préstamos
24	Información a revelar sobre Partes Relacionadas
25	Sustituida por NIC 39 y NIC 40.
27	Estados financieros consolidados y separados
28	Inversiones en Asociadas
29	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias
30	Sustituida por NIIF-7
31	Participación en Negocios Conjuntos
32	Instrumentos Financieros – Presentación
33	Ganancias por acción
34	Información Financiera Intermedia
35	Sustituido por NIIF-5
36	Deterioro del valor de los activos
37	Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes
38	Activos Intangibles
39	Instrumentos Financieros - Reconocimiento y Medición
40	Propiedades de inversión
41	Agricultura

La Contabilidad para la economía globalizada debe cumplir con algunos requisitos, estos son:

- Facilidad en el acceso a la información por parte de los usuarios.
- Acceso de la información a otros mercados.
- Que permita el desarrollo industrial.
- Oportuna información para una adecuada toma de decisiones.

Esta información contable debe tener como principal característica, que pueda ser entendida en forma uniforme y comparativa en los diferentes países y por los distintos órganos que necesiten de ella.

Para esto se necesita Normas Comunes y de aceptación universal.

Los países que integran mercados comunes se han esforzado por solucionar este problema y han creado comisiones o subcomisiones que se dediquen al estudio de la normativa contable.

Sus objetivos son: Desarrollar estándares contables de calidad, comprensibles y de cumplimiento obligatorio. Se requiere información de alta calidad y transparencia que permita la comparabilidad de los Estados Financieros para que los mercados globales y otros usuarios puedan en base a esa información tomar las decisiones económicas más acertadas.

1.5.¿Qué son las NIC, qué son las NIIF?

Se define a las NIC (Normas Internacionales de Contabilidad) como un conjunto de normas o leyes que establecen la información que debe presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer en dichos estados.

En un principio los lineamientos contables fueron emitidos por la APB (“*Accounting Principles Board*”) en los Estados Unidos.

Luego aparecen las FASB (“*Financial Accounting Standard Board*”) también emitidas en los Estados Unidos, estas tienen una gran incidencia en la profesión contable.

En 1973 nace la IASC (“*International Accounting Standard Committee*”), que está formada por un convenio de organismos de profesionales de diferentes países, entre ellos: Australia, Canadá, Estados Unidos, México, Holanda, Japón y otros. Su sede está en Londres. Y es el organismo que se encarga de la emisión de las NIC.

Hasta la presente se han emitido 41 normas, de las cuales 28 están en la actualidad en vigencia junto con 33 interpretaciones emitidas y 11 vigentes.

Las NIIF (“*Internacional Financial Reporting Standards*”) Normas Internacionales de Información Financiera.

En octubre de 2002 llegan a un consenso en el Acuerdo Norwalk para crear un programa de trabajo conjunto entre la IASB y FASB.

En el año 2006 IASB y FASB llegan a un acuerdo de reciprocidad y se origina un programa de convergencia detallado.

En el año 2008 retira la conciliación para emisores fuera de los EE.UU y propone la estrategia para la adopción de las NIIF por parte de los Estados Unidos.

En el año 2010 SEC reafirma su compromiso con las normas globales, decisión acerca de la adopción de las NIIF por parte de los EE.UU. esperada para el 2011.

En el año 2011 completar los proyectos del acuerdo de reciprocidad.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), está compuesto por un conjunto de normas que son las siguientes:

- a) Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF),
- b) Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC),
- c) El comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF), estas son interpretaciones de las NIIF.
- d) Comité de Interpretaciones (SIC), son interpretaciones de las NIC.

La Conversión de los Estados Financieros a NIIF, implica un cambio de mentalidad en la parte administrativa de la empresa, no es solamente cuestión de la parte contable.

Se necesita un adecuado programa que facilite la obtención y transformación de datos de acuerdo a los requerimientos de las NIIF, personal capacitado y que esté preocupado de una constante actualización en cuanto a las resoluciones tomadas por las entidades encargadas de pronunciarse con respecto a las NIIF. Para toda esta implementación es necesaria la aprobación de los accionistas en el caso de las Sociedades Anónimas.

Se debe crear grupos de trabajo con Gerentes y Jefes de todas las áreas de la empresa, se debe nombrar un coordinador del Proyecto e incluso si es necesario se debe contratar asesores externos que faciliten la implementación de las NIIF.

Se debe capacitar al personal y diseñar un plan de trabajo para la implementación de las NIIF.

Tabla No. 3: Fases de la Implementación de las NIIF

Fase I Diagnóstico	Fase II Implementación			Fase III Integración del cambio
Principios contables existentes	Establecimiento del proyecto	Evaluación a nivel de componentes	Conversión inicial	Conversión de Estados Financieros a NIIF
Principios contables de acuerdo a NIIF				
Análisis de diferencia				

La implementación a NIIF significa:

- Cambiar las cifras.
- Cambiar los procesos y cambio de cultura organizacional.
- Cambiar los sistemas de información.

Las NIIF son un conjunto de normas e interpretaciones de carácter técnico, aprobada, emitidas y publicadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, conocidos por sus siglas en inglés como IASB, en estas se establecen los criterios para el reconocimiento, valuación, presentación; y revelación de la información que se consigna en los Estados Financieros de una Compañía.

Al crear las NIIF se pensó en un conjunto de normas globales de la mejor calidad que sean utilizadas en los mercados de capitales del mundo.

Sus objetivos son:

- Asignación de capitales eficientes,
- Reducción de costos y crecimiento de la eficiencia

Cuyo fin es proporcionar: Información de alta calidad y concordante en el ámbito global.

- Información transparente y comparable para inversores y otros usuarios de información financiera.
- Mejores Informes.

Para las pequeñas y medianas empresas existe un conjunto de normas que son menos complejas que las NIIF totales y a estas se las conoce como NIIF para PYMES. Generalmente las PYMES producen estados financieros que no necesariamente son considerados con propósitos de información general, sino en todo caso para el uso de sus propietarios, gerentes, organismos de control o autoridades fiscales.

Se define como PYMES a las entidades que:

- a. No tienen obligación pública de rendir cuentas.
- b. Sus acciones no se negocian en el mercado público o bolsas de valores.
- c. No incluye en sus actividades principales mantener activos en calidad de fiduciarios,

- d. Publican sus estados financieros con propósito de información general para usuarios externos, tales como propietarios no implicados en la gestión del negocio, acreedores actuales o potenciales y agencias de calificación crediticia.

Se estima que en el Ecuador existen aproximadamente 12.000 PYMES, de las cuales 72% son pequeñas empresas y el 28% son medianas.

RESUMEN

<p>Todas las sucursales y establecimientos permanentes de compañías extranjeras y las sociedades que reportan a la Superintendencia de Compañías</p>	<p>Para determinar la base impositiva se debe prepara la información en base a NEC y para presentar la información financiera a la Superintendencia de Compañías se lo hace en base a NIIF</p>
<p>NEC para impuestos Sociedades comerciales, industriales y de servicios (no financieros) que no reportan a la Superintendencia de</p>	<p>NEC Para impuestos</p>
<p>Personas naturales y sucesiones indivisas</p>	<p>a) Obligados a llevar Contabilidad: b) No obligados a llevar Contabilidad: Cuenta de ingresos y egresos</p>
<p>Sociedades Controladas por la Bancos y Seguros</p>	<p>NIIF</p>

Capítulo II

NIC 12 – IMPUESTO SOBRE LAS GANANCIAS

2.1. Evolución de la NIC 12.

Esta NIC no tiene una equivalente entre las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, aunque en noviembre del año 2002 el Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador (IICE), concluyó el borrador de la NEC 28, esta pasó al Comité de Pronunciamientos y junto a otras normas, quedaron rezagadas.

La NIC 12 actual, fue emitida en octubre de 1996, esta sustituyó a la emitida en julio de 1979 cuyo nombre era “Contabilización del Impuesto a las Ganancias”.

Existen tres interpretaciones para la NIC 12, estas son; SIC 21 y SIC 25 emitidas en julio del 2000 y CINIIF 7 aprobada en noviembre de 2005.

El cambio más importante es que la NIC 12 pedía contabilizar los impuestos diferidos utilizando el método del diferimiento denominado método del pasivo basado en el estado de resultados, mientras que la actual, prohíbe el uso de este método y lo reemplaza por el método del pasivo basado en el balance.

En cuanto a la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, cuyo principal objetivo es presentar razonablemente la situación financiera de las sociedades de manera que estos informes puedan ser leídos por cualquier usuario en el mundo, en el Ecuador se presentó incertidumbre en los contadores y administradores de las empresas en relación con la

contabilización del impuesto diferido debido al pronunciamiento de las autoridades tributarias.

2.2. La NIC 12.

Frecuentemente, existe una diferencia entre los resultados que se determinan mediante la aplicación de las normas contables y los resultados que se debe presentar al fisco.

Se pueden presentar los siguientes casos:

- a) Algunos resultados se ven afectados por dicho impuesto, en un período distinto al de su reconocimiento contable;
- b) Un quebranto impositivo o un gasto ya devengado sólo puede deducirse de las ganancias impositivas futuras;
- c) Para determinar el impuesto a las ganancias, ciertos ingresos, gastos, ganancias o pérdidas no se computen o deban tomarse por un importe distinto al contabilizado, sea en el ejercicio corriente o en posteriores.

Teniendo en cuenta lo anterior, es posible que al momento de cierre de los estados financieros:

- “a) se conozca que los impuestos a ser determinados en ejercicios posteriores incluirán los efectos de hechos ya ocurridos;
- b) se considere probable que esa situación afecte los futuros flujos de fondo del emisor de los estados financieros.”⁸

⁸Enrique Fowler Newton, *Normas Internacionales de Información Financiera*, Primera Edición P. 399.

Debido a estas dos situaciones se producen activos y pasivos por impuestos diferidos, que contablemente deben ser reconocidos y medidos.

2.3. Objetivo de la NIC 12.

- Prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias.
- Establecer las directrices para la contabilización de las consecuencias fiscales actuales y futuras de: la recuperación (liquidación) en el futuro del valor en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el balance y las transacciones y otros sucesos del período corriente que han sido objeto del reconocimiento en los estados financieros.
- Abordar el reconocimiento de impuestos diferidos que aparecen ligados a las pérdidas fiscales.⁹

2.4. Alcance de la NIC 12.

Para la adecuada comprensión de esta norma, debe tenerse en cuenta que el término “Impuesto a las Ganancias” incluye todos los impuestos, sean estos nacionales o extranjeros, que se relacionen con las ganancias sujetas al pago de la renta. (HLB Consultores Morán Cedillo)

Incluye además otros tributos como retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una entidad subsidiaria, asociada o negocio conjunto cuando proceden a distribuirse ganancias a la entidad que presenta los Estados Financieros.

Se excluyen las subvenciones estatales y los créditos fiscales por inversión o reinversión, aunque no excluye la contabilización de las diferencias temporarias que surgen de las mismas.

⁹HLB Consultores Morán Cedillo. *NIC 12 Impuesto a la Renta (diferido); la NIC más desconocida y polémica*. Cifras 2008.

Al contabilizar el impuesto a las ganancias es necesario tener en cuenta las consecuencias actuales y futuras de este hecho, se debe tener en cuenta la recuperación en el futuro del importe en libros de los activos o pasivos que se han reconocido en el balance de la empresa, y; los movimientos o eventos que han ocurrido en el ejercicio corriente que han sido reconocidos en los estados financieros.

En cuanto al reconocimiento: “el impuesto corriente, correspondiente al periodo presente y a los anteriores, debe ser reconocido como una obligación de pago en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponda al periodo presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo”.¹⁰

“Los pasivos (activos) corrientes de tipo fiscal, ya procedan del periodo presente o de períodos anteriores, deben ser medidos por las cantidades que se espere pagar (recuperar) de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o prácticamente terminado el proceso de aprobación, en la fecha del balance”.(Dr. Carlos Velasco, Seminario NIIF, UASB, Enero 2011)

Se puede reconocer un importe como activo por impuesto diferido si es que se puede compensar con ganancias fiscales en períodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados aún, pero siempre y cuando exista la posibilidad de disponer de la ganancia fiscal futura que nos permita cargar la pérdida o el crédito fiscal no utilizado.

Para contabilizar estos activos y pasivos diferidos se aplican dos métodos:

1. El Método del Pasivo o del Balance o Método Tradicional.

¹⁰ Dr. Carlos Velasco, Seminario NIIF UASB Enero 2011

El método tradicional, según el Dr. Jorge J. Gil, tiene los siguientes defectos:

1. No considera el efecto del impuesto a las ganancias sobre todos los hechos económicos, tanto internos como externos del ente.
2. No aplica el concepto del “devengado” en el tratamiento de las pérdidas fiscales.

La diferencia entre la aplicación de uno u otro método es: que para el Método Tradicional el cargo del impuesto como resultado surge de la Declaración Impositiva, mientras que el Método del Diferido tiene como objeto obtener la tasa efectiva de impuesto.

El objetivo del Método Del Diferido es que la “incidencia del impuesto a las ganancias en relación con los resultados contables antes de impuesto, debe ser igual a la tasa efectiva de impuesto a las ganancias que afectan los resultados de la empresa”.¹¹

La tasa efectiva es la medición que se busca contabilizar, como cargo de impuesto a las ganancias; Su fórmula está dada por:

$$\text{Tasa Efectiva} = \text{IG} / \text{RAI}$$

Las diferencias entre el resultado contable y el fiscal no son las únicas que inciden en la tasa efectiva.

“El método de contabilización del impuesto a las ganancia que logra un mayor acercamiento para medir todos los efectos que provocan los hechos

¹¹Dr. Jorge José Gil, *Impuesto Diferido, Nuevo método basado en el balance*, P.35

económicos en la tasa efectiva, es el método del pasivo, basado en el balance”.¹²

2.5. Diferencias Temporales.

Se denominan diferencias temporarias (“*temporary differences*”) o Temporales a las desigualdades entre medidas contables y bases fiscales, cualquiera fuere su origen;¹³

“La diferencia temporal es la diferencia entre el importe en libros del activo y su base tributaria, que será igual al costo original menos todas las deducciones respecto del citado activo que hayan sido permitidas por las normas tributarias, para determinar la ganancia fiscal del período actual y de los anteriores. En estas condiciones surgirá una diferencia temporal imponible, que producirá un pasivo por impuestos diferidos, cuando la depreciación a efectos fiscales sea acelerada, pero si la depreciación fiscal es menor que la registrada contablemente surgirá una diferencia temporal deducible, que producirá un activo por impuestos diferidos”.¹⁴

Existen las Diferencias Temporarias Imponibles y las Diferencias Temporarias Deducibles:

Las diferencias Temporarias Imponibles son aquellas que resultarán en montos gravables en la determinación de la utilidad gravable (pérdida tributaria) en períodos futuros en que el valor en libros del activo o pasivo es recuperado o liquidado respectivamente.¹⁵

¹²Dr. Jorge José Gil, *Impuesto Diferido, Nuevo método basado en el balance*, P. 38

¹³, Enrique Fowler Newton, *Normas Internacionales de Información Financiera*, 1º Edición. P. 394

¹⁴www.asesoresempresarial.com, P. 3

¹⁵Dr. Carlos Velasco, *Seminario de NIC 12 Impuesto a los Ingresos (Ganancias)* UASB, Enero de 2011.

Ejemplo: una diferencia temporal imponible se produce cuando las cuotas de depreciación utilizadas para determinar los resultados de una empresa, pueden ser diferentes a las calculadas para efectos contables.

Las diferencias Temporarias Imponibles son aquellas que resultarán en montos gravables en la determinación de la utilidad gravable (pérdida tributaria) en períodos futuros en que el valor en libros del activo o pasivo es recuperado o liquidado respectivamente.¹⁶

Otros ejemplos que generan diferencias temporales imponibles son:

- Activo adquirido vía leasing que se deprecia a una tasa tributaria mayor a la vida útil contable (NIC 16).
- Intangibles que son considerados como gasto para efectos tributarios en un solo ejercicio y que contablemente pueden amortizarse en 10 años.
- Revaluación de activos inmovilizados.
- Diferencias de cambio.

Las Diferencias Temporales Deducibles, “son diferencias que resultan en montos que son deducibles en la determinación de la utilidad gravable (pérdida tributaria) de períodos futuros en el que el valor en libros de un activo o pasivo serán recuperados o liquidados” (Dr. Carlos Velasco, Seminario de NIC 12 Impuesto a los Ingresos (Ganancias) UASB, Enero de 2011).

“Son aquellas diferencias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente a períodos futuros

¹⁶Dr. Carlos Velasco, *Seminario de NIC 12 Impuesto a los Ingresos (Ganancias)* UASB, Enero de 2011.

cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado”.

“En ese sentido, se reconocerá un activo por impuestos diferidos, por causa de todas las diferencias temporales deducibles en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que pueda cargar esas diferencias temporales deducibles”.¹⁷

Las siguientes circunstancias generan diferencias temporales deducibles:

- Estimación de deudas incobrables reconocidas como gasto que aún no cumplen con los requisitos exigidos en la normatividad del impuesto a la Renta para su deducibilidad.
- Estimación de desvalorización de existencias, que aún no han sido destruidas.
- Diferencias de cambio relacionadas con pasivos identificados con la compra de existencias.
- Depreciación contable de un activo inmovilizado mayor a la depreciación aceptada tributariamente.
- Reconocimiento de deterioro de activos.
- Amortización de intangibles.

En resumen:

Diferencias Temporales Deducibles	Dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente a períodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado, o el del pasivo sea liquidado.
Diferencias Temporales Imponibles	Dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente a períodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

¹⁷ www.asesorempresarial.com, P. 3

De acuerdo a la norma, las empresas deben reconocer un impuesto a la renta diferido pasivo por las diferencias temporales imponibles y un impuesto a la renta diferido activo por todas las diferencias temporales deducibles.

2.6. Diferencias Permanentes

A las Diferencias Permanentes se las conoce también como diferencias definitivas y “son aquellas que cambian la tasa efectiva de impuesto porque no se reversan en las siguientes comparaciones entre los resultados contables e impositivos.”¹⁸

Otra definición:

“Partida Permanente: es aquella que no es deducible hoy ni a través del tiempo y por lo tanto, se debe ajustar directamente contra resultados; por ejemplo: Gastos no deducibles, Ingresos exentos”.¹⁹

2.7. Activos y Pasivos por Impuestos Diferidos.

Activo Tributario Diferido: La Entidad tiene que reconocer un activo tributario diferido para todas las diferencias temporales deducibles que surjan de inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, así como en contratos de riesgo compartido, en la extensión en que, sea probable que: a) la diferencia temporal se reversará en el futuro previsible; y b) habrá disponible utilidad/ganancia tributaria contra la cual se puede utilizar la diferencia temporal.²⁰

Pasivo Tributario Diferido: La entidad tiene que reconocer un pasivo tributario diferido por todas las diferencias tributarias temporales que están

¹⁸ Dr. Jorge José Gil, *Impuesto Diferido, Nuevo método basado en el balance*, P. 39

¹⁹ Marco Puruncajas J, *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*, Casos Prácticos, P. 189

²⁰ Samuel Alberto Mantilla, *Estándares/Normas Internacionales de Información Financiera IFRS (NIIF)*. Ecoe Ediciones P. 86

asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, así como con intereses en contratos de riesgo compartido, excepto en la extensión en que se satisfagan ambas de las siguientes condiciones: a) la matriz inversionista o quien asume el riesgo compartido sea capaz de controlar la oportunidad de la reversión de la diferencia temporal ; y b) sea probable que la diferencia temporal no se reversará en el futuro previsible.²¹

2.8. Ejemplos de diferencias temporarias generadas por un Activo

- Adquisición de un negocio: El costo de la compra se distribuye entre el “*fair value*” o valor razonable²² de los activos. Y este ajuste no tiene efectos fiscales.
- Medición de Activos a “*fair value*”. No siendo este criterio el usado para fines fiscales.
- La medición a Valor Presente en inversiones puede no ser la usada para fines fiscales.
- Depreciación de Propiedad, Planta y Equipo: diferente criterio de depreciación, de vida útil, deducción total en el año compra, bienes en desuso, opción de venta y reemplazo.
- Tratamiento de leasing.
- Gastos de organización.
- Deterioro de activos financieros (incobrables)

²¹Samuel Alberto Mantilla, *Estándares/Normas Internacionales de Información Financiera IFRS (NIIF)*. Ecoe EdicionesP. 86

²²En enero de 2012 se puso en vigencia la NIIF 13 – Medición del Valor Razonable, al cual define valor razonable como 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 (es decir, un precio de salida). Esta definición enfatiza que es una medición basada en el mercado, no una medición específica de una entidad.

- Resultados de las obras en curso.
- Costos Financieros activados.

2.9. Ejemplos de diferencias temporarias generadas por un Pasivo.

- Beneficios por retiros a empleados. La empresa contabiliza el pasivo y fiscalmente tiene otra forma de deducción.
- Provisión para despidos. (diferencia entre NIC 19 y la ley)
- Honorarios directores a pagar en algunos países.

Existen elementos fiscales que cambian la tasa efectiva del Impuesto a las Ganancias, algunos casos son los siguientes:

- Reembolsos de exportación
- Donaciones no admitidas.
- Exención de leyes especiales.
- Deducciones no admitidas.
- Multas, costas causídicas e intereses punitorios.
- Alquileres e interés presuntos.
- Desgravación y subvenciones.
- Gastos no admitidos.

“Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse:

- a) De una manera que refleje las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, a la fecha del balance, recuperar el importe en libros de sus activos o liquidar el importe en libros de sus pasivos”.²³
- b) Aplicando las tasas que vayan a ser de aplicación en los períodos en los que se espere realizar los activos o pagar los pasivos, de acuerdo con la normativa y

²³ NIC 12

tasas impositivas que se hayan aprobado (o lo estén en lo sustancial) en la fecha del balance”.²⁴

“El importe en libros de un activo por impuestos diferidos debe revisarse en la fecha de cada balance. Si su recuperabilidad se considera improbable debería reducirse, pero esta reducción deberá ser revertida si la entidad recuperase la expectativa de utilización de los saldos dados de baja”.²⁵

2.10. Definiciones utilizadas en esta Norma.

Las definiciones han sido tomadas de la NIC 12, ya que para su aplicación en esta tienen un significado específico:

Ganancia Contable “es la ganancia neta o la pérdida neta del período antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias”.

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

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

Impuesto Corriente “es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del período”.

Pasivos por impuestos diferidos: Son los impuestos sobre las ganancias a pagar en períodos futuros, tomando en cuentas las diferencias temporales imponibles.

²⁴ NIC 12 47

²⁵ NIC 12 56

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

El valor contable de los activos y pasivos se obtiene de los saldos de los balances presentados de acuerdo a las normas contables, pero existen rubros que para fines fiscales tienen un tratamiento distinto al contable.

“La base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga el ente en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal será igual a su importe en libros”.²⁶

“La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en períodos futuros. En el caso de ingresos ordinarios que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual importe que no resulte imponible en períodos futuros”.²⁷

“Algunas partidas tienen base fiscal aunque no figuren reconocidas como activo ni pasivo en el balance.”.²⁸

El Dr. Jorge José Gil en su análisis construye las siguientes reglas para la determinación de los valores fiscales de los activos y pasivos.

²⁶ NIC 12 Párrafo 7.

²⁷ NIC 12 Párrafo 8.

²⁸ NIC 12 Párrafo 9

Tabla No 4: Reglas para la determinación de los valores fiscales de los activos y pasivos.

REGLA	TIPO DE RUBRO	MEDICION FISCAL
1	Activos cuyos beneficios económicos tengan efecto fiscal.	Es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga el ente en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo.
2	Activos cuyos beneficios económicos no tengan efecto fiscal	Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal será igual a su importe en libros.
3	Pasivos en general	Su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en períodos futuros.
4	Pasivos por ingresos anticipados (en especies)	La base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual importe que no resulte imponible en períodos futuros
5	Activos y pasivos con base fiscal y sin valor contable	Algunas partidas tienen base fiscal aunque no figuren reconocidas como activo ni pasivo en el balance.

Tabla No. 5: Ejemplos de activos y pasivos y su base fiscal

<p>Cuentas por cobrar que cuando se cobre no generará efectos fiscales.</p>	<p>La mayoría de las cuentas a cobrar ya generamos efectos fiscales en el momento de la venta., por lo tanto cuando se cobren no lo producirán</p> <p>Podemos aplicar: $\text{Valor fiscal} = \text{Valor contable}$ (regla 2)</p> <p>O podemos aplicar la regla 1. Valor a deducir cuando se produzca la cobranza del rubro: se podrá deducir el valor contable.</p> <p>NO GENERA DIFERENCIAS.</p>
<p>Cuentas a cobrar que se han medido al valor actual del flujo de fondos.</p>	<p>Podemos aplicar la regla 1. Valor a deducir cuando se produzca la cobranza del rubro: se deducirá el valor nominal de la cuenta a cobrar.</p> <p>GENERA DIFERENCIA</p>
<p>Plazos fijos con intereses devengados y aun no cobrados</p>	<p>Si los intereses tributan por su devengamiento, aplicaremos la regla 2 :</p> <p>$\text{Valor fiscal} = \text{Valor contable}$.</p> <p>Si los intereses tributan por su cobranza, aplicaremos la regla 1.: $\text{Valor Fiscal} = \text{Valor inicial del plazo fijo}$. Es la cifra que se deducirá del total que se cobre.</p>

Mercadería valuada al costo de reposición o al Valor Neto de Realización.	Regla 1. El valor a deducir de los ingresos por ventas. Es la última valuación fiscal.
Bienes de Uso	Regla 1. El valor que resta deducir correspondiente a depreciaciones y valor residual.
Activos Intangibles	Regla 1. El valor que resta deducir correspondiente a depreciaciones. Si no es deducible (caso llave de negocio), el valor fiscal es cero.
Bienes de uso retirados de Servicio.	Regla 1. El valor que resta deducir corresponde a valor residual.
Cuentas por Pagar	Regla 3. Si todo es parte de ese valor es deducible en ejercicios futuros se resta ese importe del valor contable.
Gratificaciones a Pagar	Igual que el anterior.
Honorarios a Pagar	Igual que el anterior
Alquileres cobrados por anticipado	Regla 4. Si el mismo tributa en ejercicios futuros es igual al valor contable. Si el mismo ya tributó y por ende no tributa en ejercicios futuros, se le resta al valor contable el valor que ya tributó.

2.11. Contabilización.

2.11.1. Cargo o Abono de Activos y Pasivos Diferidos.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos se cargarán o abonarán a:

Resultados:

- Cuando los ingresos o gastos que se incluyen en la ganancia contable de un determinado período, se consideran en la ganancia fiscal en otro diferente.
- Un cambio en las tasas o leyes fiscales.
- Reestimación de la recuperabilidad de activos por impuestos diferidos.
- Un cambio en la forma esperada de recuperar un activo.
- Los Impuestos determinados para el período.
- Las variaciones de saldos de impuestos diferidos que no hayan sido causadas por combinaciones de negocios o por una transacción que se reconoce en ORI o en el Patrimonio Neto.

Impuesto a la Ganancias	XXXXXX
Provisión Impuesto a las Ganancias	XXXXXX
Por el Impuesto Determinado	
Activo por Impuestos Diferidos	XXXXXX
Pasivo por Impuestos Diferidos	XXXXXX
Impuesto a las Ganancias	XXXXXX
Variación de Saldos de AID y PID	

Patrimonio:

- Cuando las transacciones se han reconocido en el patrimonio neto.

- Un cambio en el valor en libros procedente de la revaluación de las propiedades, planta y equipos.
- Un ajuste al saldo inicial de las ganancias acumuladas procedentes de un cambio en las políticas contables, que se aplique retroactivamente, o de la corrección de un error.

Plusvalía

- Reconocimiento de impuestos diferidos que surgen de una combinación de negocios.

2.11.2. Imputación del Impuesto a las Ganancias (A excepción de Plusvalía)

- Al Estado de Resultados Integral
 - o Resultados del Ejercicio
 - o Otros Resultados Integrales (ORI)
- A Ajuste Resultados Ejercicios Anteriores (Resultados Acumulados)
- Al patrimonio.

HECHO	REGISTRACION	IMPUTACION	CAUSA
Impuesto Corriente	Imputación a provisión	Plusvalía	Combinación de Negocios
		Minusvalía Resultado	
Variación saldos AID y PID	Imputación AID PID	Resultados del ejercicio	Cuando el activo o pasivo que ha cambiado se imputó a resultados.
		Otros Resultados Integrales	Cuando el activo o pasivo ha cambiado se imputa a ORI
		Patrimonio	Cuando el activo o pasivo que ha cambiado se imputó a patrimonio

2.11.3. Distribución del Estado de Resultados en el Impuesto a las Ganancias.

- Resultados de Operaciones que continúan

Puedo imputar juntos y explicar los diferentes componentes en NOTAS a los Estados Financieros.

- Resultados que no continúan
 - o Por operaciones
 - o Por disposición de activos y cancelación de pasivos
- Al pie del Estado de Resultados Integral
 - o Resultados de la participación minoritaria.
 - o Resultado de la participación de la controladora.

2.11.4. Reglas para la distribución del Impuesto a las Ganancias.

1. Respetar los signos de cada componente:
 - a. Si el resultado es positivo el Impuesto a las Ganancias es negativo.
 - b. Si el resultado es negativo el Impuesto a las Ganancias es positivo.
2. Modificar la base de distribución porcentual, con las diferencias permanentes del ejercicio.

A continuación algunos ejemplos:

2.11.5. Ejemplos de valores contables y valores fiscales.

El costo de una máquina es de 100. Del mismo, ya ha sido deducida una depreciación acumulada de 30, en el período corriente y en los anteriores. El resto del costo será deducible en futuros períodos (como depreciación o como valor residual deducible en caso de venta). Los ingresos ordinarios generados por el uso de la máquina tributan, las eventuales ganancias obtenidas por su

venta son también objeto de tributación y las eventuales pérdidas por venta son fiscalmente deducibles.

VALOR CONTABLE = 70

VALOR FISCAL = 70

El rubro intereses a cobrar tiene un importe en libros de 100. Supongamos que estos ingresos financieros serán objeto de tributación cuando se cobren.

VALOR CONTABLE = 100

VALOR FISCAL = 0

Los deudores comerciales (cuentas por cobrar) tienen un importe en libros de 100. Los ingresos ordinarios que generaron han sido ya incluidos para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal.

VALOR CONTABLE = 100

VALOR FISCAL = 100

2.11.6. Pérdidas impositivas y créditos fiscales no usados.

Si existen pérdidas impositivas y créditos fiscales no usados, estos darán lugar al reconocimiento de un Activo por Impuestos Diferidos, en los siguientes casos:

- Se puede compensar con ganancias fiscales posteriores
- Si es probable la disponibilidad de ganancias fiscales en el futuro.

	Valores	Impuesto 23%	Neto
Resultado de Operaciones en Discontinuación	100,00	23,00	77,00
Resultado Venta Activos y cancelación de Pasivos	(30,00)	(6,90)	(23,10)
Resultado Operaciones que continúan	40,00	9,20	30,80
Total	110,00	25,30	84,70
Diferencias con Resultado Fiscal	-		
Impuesto a las Ganancias	25,30		

Tabla 6 - Tratamiento – Pérdidas Impositivas

Se reconoce en el ejercicio	AID, contra Impuesto a las Ganancias No es partida conciliatoria
No se reconoce y en otro ejercicio sí	AID, contra Impuesto a las Ganancias Es partida conciliatoria
Se reconoce y luego se desvaloriza	Disminuye AID contra Impuesto a las Ganancias Es partida conciliatoria
Se reconoce en combinación de negocios	Afecta Plusvalía
Se reconoce después de la Combinación de Negocios	Corrige la Plusvalía y su amortización acumulada

Para facilitar la comprensión de la contabilización de activos y pasivos diferidos vamos a mencionar algunos ejemplos:

2.11.7. Ejemplo aplicación de la NIC 12

La utilidad de la empresa XYZ es de USD 100.000,00 para el pago de Impuesto a la Renta es necesario hacer la conciliación de las siguientes partidas:

1. Existen gastos no deducibles por 20.000,00 por falta de la facturas y retenciones en la fuente que respalden dichos gastos

2. A la maquinaria se le está aplicando la depreciación acelerada para este año de USD 12.000.000,00; ya que el departamento técnico y el perito contratado para el mantenimiento de la máquina indican que por el intensivo uso de la máquina no tendrá una vida útil de 10 años, la administración tributaria acepta solo USD 6.000.000,00.
3. Se realizó la provisión para incobrables por USD 12.000,00 mientras que la administración tributaria acepta sólo el 1% de USD. 800.000,00 que es el total de las cuentas por cobrar comerciales generadas en el ejercicio, este valor es de USD 8.000,00

Primero vamos a identificar las partidas temporarias o permanentes:

Gastos no deducibles	USD 20.000,00	Permanente
Maquinaria	6.000,00	Temporaria Deducible
Provisión Incobrables	4.000,00	Temporaria Deducible

Explicación:

Los gastos deducibles que no tienen respaldo adecuado o no tienen su retención correspondiente, en el caso de existir retención, no podrán ser deducidos nunca, lo que le da la característica de ser una diferencia permanente.

Para la maquinaria la empresa está utilizando el método de depreciación acelerada ya que se basa en la estimación de la vida útil del activo que por su intensivo uso no llegará a los diez años como se calcula para la maquinaria de acuerdo a lo establecido en los porcentajes máximos aceptados por la administración tributaria, para este caso es una diferencia temporaria deducible.

Para la provisión para cuentas incobrables, ya que la administración tributaria por el momento no lo acepta pero cuando pase el tiempo y se pruebe que no se pueden recuperar esas cuentas por cobrar, la administración las aceptaría, por lo tanto es una diferencia temporaria deducible.

La conciliación tributaria es la siguiente:

Utilidad	USD	100.000,00
Participación trabajadores		<u>15.000,00</u>
Utilidad después de Part. De Trabajadores		85.000,00
<u>Más gastos no deducibles:</u>		
.- Pagos sin factura ni retención		20.000,00
.- Exceso en depreciación		6.000,00
.- Exceso en provisión incobrables		4.000,00
Suman gastos no deducibles		<u>30.000,00</u>
Base de cálculo del Impuesto a la Renta		115.000,00
Impuesto a la Renta	23%	26.450,00

Contabilización del Impuesto por pagar:

Descripción	Debe	Haber
Gasto Impuesto a la Renta	26.450,00	
Impuesto a la Renta por Pagar		26,450,00

Contabilización del Impuesto diferido.

Diferencias temporales:

Maquinaria	6.000,00
Provisión Incobrables	<u>4.000,00</u>
Suman Diferencias Temporales	10.000,00
Tasa Impuesto 23%	2.300,00

Descripción	Debe	Haber
Impuesto Diferido Activo	2.300,00	
Gastos Impuesto a la Renta		2.300,00

La norma indica que este asiento se reversa gradualmente, en los períodos en los cuales la depreciación acelerada sea menor que la que acepta la administración tributaria. Al final este activo por impuesto diferido quedará en cero, actualmente en el Ecuador no es posible la aplicación de esta parte de la norma por la resolución N° NAC-DGECCGC12-00009.

Explicación de la cuenta impuesto a la Renta por Pagar

Impuesto sobre la Utilidad contable	USD 19.550,00
Gastos no deducibles	4.600,00
Exceso en gastos de depreciación	1.380,00
Exceso en provisión de incobrables	<u>920,00</u>
Impuesto por pagar	<u>26.450,00</u>

Para un mayor entendimiento del proceso de contabilización y la presentación de las cuentas de Activos y Pasivos Diferidos, en el Capítulo IV, tomaremos como ejemplo a la Empresa Toyota del Ecuador S. A., para los años 2010, 2011 y 2012.

2.12. Posición de las autoridades tributarias frente a la NIC 12

La Superintendencia de Compañías emite el 20 de noviembre de 2008 la Resolución 08.6.DSC.010, en donde establece que las empresas que están bajo su control deben aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera. La NIC 1 cuyo título es Presentación de los Estados Financieros menciona que la primera Nota a los Estados Financieros es aquella donde se declara explícitamente y sin reservas, que se ha cumplido con la aplicación de las NIIF.

El Servicio de Rentas Internas emite la circular NAC-DGECCFC12-00009 de mayo 24 de 2012, en el numeral 3 establece que los gastos que fueron considerados como no deducibles por el sujeto pasivo en un determinado ejercicio fiscal, no podrán ser considerados como deducibles en períodos siguientes.

Los profesionales del área contable en el Ecuador están ante la disyuntiva entre lo que indican las NIIF y lo que desea el SRI, ya que si aplica los Impuestos Diferidos no podrá hacer uso de su deducibilidad en ejercicios posteriores.

Además se cuestiona el hecho de que una institución pública establezca a través de una circular la aplicación de las normas de información financiera.

“La aplicación del impuesto diferido en ningún instante produce ningún perjuicio en la recaudación de impuestos, por el contrario siguen siendo las entidades controladas las que se perjudican financieramente hablando por el flujo de efectivo”.²⁹

²⁹ Econ. Carlos Illescas. MGS, *Gaceta Santana*, 09 de enero de 2013

Capítulo III

LEGISLACIÓN ECUATORIANA REFERENTE A LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

3.1. Las principales normas tributarias que se encuentran vigentes en el Ecuador son:

- Código Tributario³⁰
- Ley de Régimen Tributario Interno³¹, reformada a través de las siguientes leyes:
 - Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Suplemento al Registro Oficial (RO) 242, el 29 de diciembre de 2007
 - Ley Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario, publicada en el Suplemento al RO 392, el 30 de julio de 2008
 - Ley Reformatoria a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en Suplemento al RO 94, el 23 de diciembre de 2009
 - Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicada en el Suplemento al RO 351 de 29 de diciembre de 2010.
 - Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Suplemento al RO 583, el 24 de noviembre de 2011
 - Ley Orgánica Reformatoria a la Ley de Minería y Otras, publicada en el Suplemento al RO 37, el 16 de julio de 2013

³⁰ Publicado en Suplemento al RO 38 de 14 de junio de 2005. Ha tenido 9 codificaciones y la última modificación que ha tenido fue con la Ley Orgánica para la Defensa de los Derechos Laborales, publicada en el Suplemento al RO 797, el 26 de septiembre de 2012.

³¹ Publicada originalmente como Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en el Suplemento al RO 463 de 17 de noviembre de 2004. Se le dio la jerarquía de Orgánica por Decreto Legislativo No. 00 publicado en el Tercer Suplemento al RO 242 de 29 de diciembre de 2007.

- Ley de Registro Único de Contribuyentes
- Ley Orgánica de Incentivos para el Sector Productivo³²
- Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
- Reglamento a la Ley de Registro Único de Contribuyentes
- Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y documentos complementarios
- Resolución del SRI No. NAC 0411 – Porcentajes de Retención en la fuente de Impuesto a la Renta³³
- Resolución del SRI No. 236 – SRI a sujetos pasivos emitir documentos a través de mensaje de datos³⁴
- Resolución del SRI No. 473 – Esquema emisión de comprobantes de venta con uso de impresoras fiscales³⁵
- Circular del SRI No. 7 - A las sociedades, personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad que deban declarar y pagar el impuesto a la renta y su anticipo³⁶

Es importante indicar que los estados financieros que preparen los contribuyentes que estén obligados a hacerlo “servirán de base para la presentación de las declaraciones de impuestos, así como también para su presentación a la Superintendencia de Compañías y a la Superintendencia de Bancos, según el caso. Las entidades financieras así como las entidades y

³² Publicada en el Suplemento al RO 56 de 12 de agosto de 2013.

³³ Publicada en RO 98 de 5 de junio de 2007, Modificada por Resolución del SRI No. 409 publicada en el RO 578 de 17 de noviembre de 2011 y Resolución del SRI No. 313 publicada en el Suplemento al RO 31 de 8 de julio de 2013

³⁴ Publicada en RO 956 de 17 de mayo de 2013.

³⁵ Publicada en el Suplemento al RO 473 de 27 de agosto de 2013

³⁶ Publicada en el Suplemento al RO 442 de 6 de mayo de 2011

organismos del sector público que para cualquier trámite requieran conocer sobre la situación financiera de las empresas, exigirán la presentación de los mismos estados financieros que sirvieron para fines tributarios.

3.2. Estados Financieros que deben presentarlas Compañías que se encuentran obligadas a presentar su información financiera bajo NIIF:

- Estado de Situación Financiera,
- Estado de Resultados Integrales que incluyen otros resultados integrales ,
- Estado de Flujos de Efectivo,
- Estado de Cambios en el Patrimonio.
- Notas a los Estados Financieros.

3.3. Informes que se deben presentar a la Superintendencia de Compañías.

- Informe del representante legal de la compañía sobre los estados financieros.
- Informe del o los comisarios si fuere el caso.
- Informe de auditoría externa, si fuere el caso.
- Información Societaria,
- Nómina de administradores o apoderados, en el caso de compañías extranjeras
- Nómina de accionistas o socios inscritos en libro de acciones y accionistas o de participaciones y socios, a la fecha del cierre del estado financiero.

3.4. Contribuyentes Obligados a llevar Contabilidad. Art. 19 LRTI

- Las Sucursales y establecimientos permanentes de compañías extranjeras.
- Las sociedades definidas como tales en la LRTI.
- Las personas naturales y las sucesiones indivisas que cumplan con lo siguiente:

Realicen actividades empresariales y

- Operen con un capital propio que al 1 de enero de cada ejercicio impositivo hayan superado los USD. 60.000,
- Sus Ingresos brutos anuales en esta actividad, en el ejercicio anterior superó los USD 100.000.
- Que los costos y gastos superen los USD. 80.000.
- Las personas naturales cuya actividad económica habitual es la exportación de bienes, sin tener en cuenta los límites indicados anteriormente.
- Aquellas personas naturales dedicados al arrendamiento de bienes inmuebles sin tener en consideración el límite del capital propio.

La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, está sujeta a las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) y a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), para todos aquellos aspectos que no estén contemplados en la primera. Además la contabilidad debe ser llevada bajo la responsabilidad y con la firma de un contador.³⁷

Con fines tributarios, las Normas de Contabilidad deben considerar las disposiciones de la LRTI y su reglamento, al igual que otras normas legales o reglamentarias de carácter tributario

Los Estados financieros emitidos por las empresas pueden ser solicitados por Instituciones del Estado para cualquier trámite que se requiera o por los organismos de control para probar la veracidad de estos.

³⁷ *Reglamento de Aplicación a la Ley Orgánico de Régimen Tributario Interno*

3.5. Ingresos gravados

“Ingresos son las entradas de dinero o valores que lo representen, se originan en la venta de bienes o servicios y otros conceptos durante un período de tiempo determinado.

Los términos de ingresos y de gastos se corresponden el uno al otro.”³⁸

“Ingresos es la contrapartida o equivalente monetario de una cantidad de bienes vendidos o de servicios prestados”.³⁹

“Ingresos tributarios son los recursos económicos de carácter corriente que el Estado, en ejercicio de su potestad y por medio de expresas disposiciones legales, exige a los contribuyentes en forma de impuestos y contribuciones especiales de mejoras, sin que necesariamente exista una contra prestación directa, divisible y cuantificable para cada contribuyente.

De manera general, los ingresos tributarios se denominan impuestos y éstos, a su vez, económicamente, por su origen se clasifican en:

1. Impuestos al Comercio Exterior.
2. Impuestos internos.
3. Contribuciones especiales de mejoras”. (Dávalos Nelson C.P.A. y Córdova Geovanny C.P.A., *Diccionario de Contabilidad, Finanzas, Auditoría, Administración y Afines*, p. 268)

Desde el punto de vista del Derecho Tributario, los ingresos gravados están relacionados con el “hecho imponible, esto es, el objeto material o intelectual, la actividad económica, el servicio o en general todo acto susceptible de valoración económica sometido al gravamen del tributo, el que

³⁸ Dávalos Nelson C.P.A. y Córdova Geovanny C.P.A., *Diccionario de Contabilidad, Finanzas, Auditoría, Administración y Afines*, Corporación Edi-Abaco Cía. Ltda., Quito Ecuador, 2003, página 266

³⁹ *Diccionario de Contabilidad y Finanzas*, Cultural S. A., Madrid España, página 128.

soporta la carga y sobre el que se calcula y sirve de medida de la tributación. Tiene existencia real y material sin cuya base no podría conceptuarse la esencia del tributo. El hecho imponible es también al mismo tiempo motivo de uno de los principios de la legalidad: ningún hecho económico en toda su variada naturaleza puede estar sometido a tributación si no existe ley que expresamente lo grave. Por productivo y beneficio que sea para su dueño un hecho u objeto económico no puede pagar tributos si previamente no existe ley que así lo disponga”.⁴⁰

El artículo 300 de la Constitución Política de la República del Ecuador recoge el principio de legalidad de los tributos, al establecer que: “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.”

En concordancia con la Constitución Política de la República del Ecuador, el artículo del Código Tributario dispone: “Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad”.

Específicamente en lo que se refiere al Impuesto a la Renta, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno detalla los siguientes ingresos gravados con este impuesto:

1. Los ingresos que perciben tanto los ecuatorianos como los extranjeros por sus actividades laborales dentro del país.

⁴⁰ Durango Washington Dr., *Legislación Tributaria Ecuatoriana*, Segunda Edición, Corporación de Estudios y Publicaciones, 1993

2. Los ingresos que perciben tanto ecuatorianos como extranjeros en el exterior por actividades desarrolladas para personas naturales o sociedades nacionales o extranjeras cuyo domicilio está en el Ecuador.
3. La utilidad por la venta de bienes muebles o inmuebles que están localizados en el Ecuador.
4. Los beneficios o regalías provenientes de derechos de autor.
5. Las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades establecidas en el Ecuador.
6. Los ingresos fruto de las exportaciones.
7. Los intereses o rendimientos financieros.
8. Los ingresos provenientes de loterías, rifas, apuestas promovidas en el Ecuador.
9. Los ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones.
10. Los hallazgos de bienes situados en el Ecuador.
11. Los ingresos que perciban las sociedades o personas naturales o extranjeras que residan en el Ecuador que no estén dentro del listado de Ingresos Exentos.

3.6. Ingresos exentos

El capítulo V del Libro Primero del Código Tributario, regulando a la institución de la exención tributaria establece:

“Art. 31.- Concepto.- Exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social”.

“Art. 32.- Previsión en Ley.- Sólo mediante disposición expresa de Ley, se podrá establecer exenciones tributarias. En ellas se especificarán los requisitos para su reconocimiento o concesión a los beneficiarios, los tributos que comprenda, si es total o parcial, permanente o temporal”.

“Art. 33.- Alcance de la Exención.- La exención sólo comprenderá los tributos que estuvieren vigentes a la fecha de la expedición de la Ley. Por lo tanto, no se extenderá a los tributos que se instituyan con posterioridad a ella, salvo disposición expresa en contrario”.

“Art. 34.- Derogatorio o Modificación.- La exención, aun cuando hubiere sido concedida en atención a determinadas situaciones de hecho, podrá ser modificada o derogada por Ley posterior.

Sin embargo, la concedida por determinado plazo, subsistirá hasta su expiración”.

El RALRTI en el Art. 14 establece lo siguiente:

“Art. 14.- Norma general.- Los ingresos exentos del impuesto a la renta de conformidad con la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno deberán ser registrados como tales por los sujetos pasivos de este impuesto en su contabilidad o registros de ingresos y egresos, según corresponda.”⁴¹

⁴¹ *Reglamento de Aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*

Listado de Ingresos Exentos (LRTI art. 9)

1. Dividendos y utilidades después del pago del Impuesto a la Renta. (Num. 1)
2. Los obtenidos por instituciones del Estado.(Num. 2)
3. Los obtenidos por las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de empresas Públicas. (Num. 2)
4. Los ingresos exonerados en virtud de convenios internacionales. (Num. 3)
5. Los ingresos de los estados extranjeros y organismos internacionales, generados por bienes que poseen en el país, por reciprocidad. (Num. 4)
6. Los ingresos de las Instituciones privadas sin fines de lucro.(Num 5)
7. Los intereses en cuentas de ahorro de personas naturales en entidades financieras del país.(Num 6)
8. Los beneficios del IESS para sus afiliados. (Num 7)
9. Los ingresos que perciban los miembros de la Fuerza Pública del ISSFA y del ISSPOL. (Num 7)
10. Los ingresos percibidos por los institutos de educación superior estatales.(Num 8)
11. Los premios de Loterías o Sorteos auspiciados por la Junta de Beneficencia de Guayaquil y por Fe y Alegría.(Num 9)
12. Los viáticos de se entreguen a los funcionarios y empleados de las Instituciones del Estado. (Num 11)
13. El rancho que perciben los miembros de la Fuerza Pública (Num 11)

14. Los gastos de viaje, hospedaje y alimentación debidamente sustentados que reciban los funcionarios, empleados y trabajadores privados, cuyo desplazamiento se debe a razones propias del trabajo..(Num 11).
15. La décima tercera y cuarta remuneración. (Num 11)
16. Los desembolsos que realizan las empresas por concepto de becas para financiar estudios de especialización o capacitación de sus empleados. (Num 11)
17. La bonificación por desahucio e indemnización por despido intempestivo obtenidos por los trabajadores, siempre que no exceda los límites establecidos en el Código de Trabajo.
18. Los obtenidos por los servidores y funcionarios de las entidades públicas por terminación de su relación laboral. (Num 11).
19. Los ingresos obtenidos por las personas con capacidades especiales, debidamente calificados y en los montos establecidos en el Art. 36 de LORTI. (Num 12)
20. Los ingresos provenientes de inversiones no monetarias efectuadas por sociedad que tengan contratos con el Estado por prestación de servicios de exploración y explotación de hidrocarburos. (Num 13).
21. Los ingresos originados por la venta ocasional de bienes inmuebles, acciones o participaciones. (Num 14).
22. Aquellos que obtengan los fideicomisos mercantiles. (Num 15).
23. Los rendimientos por depósitos a plazo fijo. (Num 15.1)
24. Los rendimientos obtenidos por personas naturales o sociedades por las inversiones en títulos valores en renta fija (Num 15.1)

25. Las indemnizaciones que se reciben por seguros, exceptuando los provenientes del lucro cesante.
26. Los intereses que reciban los trabajadores por préstamos realizados por los empleadores para que el empleado adquiriera acciones o participaciones de esa empresa. (Num 17)
27. La Compensación Económica para el salario digno. (Num 18)
28. Los que perciban las organizaciones previstas en la Ley de Economía Popular y Solidaria si las utilidades se reinvierten en la propia organización. (Num 19)
29. Los excedentes percibidos por los miembros de las organizaciones previstas en la Ley de Economía Popular y Solidaria (Num 20)
30. Se exonera del pago de impuestos a las empresas cuando están desarrollando una nueva inversión productiva. (Art. 9.1)

3.7. Gastos deducibles

“Gasto son los valores del costo y desembolsos incurridos o ejecutados por una entidad con el fin de mantener y desarrollar la producción, comercio o servicios, de acuerdo a su naturaleza y que son necesarios para la obtención de sus objetivos”.

Gastos son los valores, que en términos monetarios, representan las salidas de fondos o el desgaste natural o técnico de un bien permanente, considerados dentro de un período de tiempo determinado.

La característica fundamental de los gastos es la de no ser recuperables y de representar los desembolsos de fondos que posibilitan la realización de las

operaciones de una entidad o empresa que, de acuerdo con su naturaleza, persigue obtener beneficios o prestar servicios”.⁴²

“Gasto es un costo que se incurre para la realización de una actividad productiva”.⁴³

“Deducción de gastos es la sustracción que se realiza del volumen total de ingresos, de las cantidades que se consideran como gasto necesario para la obtención de los mismos, con el objeto de calcular la base imponible de un impuesto”. (Diccionario de Contabilidad y Finanzas, Cultural S. A., Madrid España, página 62)

En el Ecuador, con el fin de determinar la base imponible sujeta a impuesto a la Renta se deducirán los gastos que se realicen con el objeto de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no están exentos: La ley de Régimen Tributario Interno, en Capítulo V, en el artículo 10, dispone a los siguientes, siempre y cuando estén debidamente sustentados con un comprobante de venta que cumpla los requisitos establecidos en el reglamento de facturación y que tengan la retención en la fuente del impuesto a la renta si el tipo de gasto o costo así lo amerita:

1. Los costos y gastos imputables al ingreso.
2. Los intereses por préstamos obtenidos por motivo del giro propio del negocio.
3. Los impuestos, tasas, contribuciones, aportes al sistema de seguridad social obligatorio que soportare la actividad generadora del ingreso.

⁴²Dávalos Nelson C.P.A. y Córdova Geovanny C.P.A., *Diccionario de Contabilidad, Finanzas, Auditoría, Administración y Afines*, Corporación Edi-Abaco Cía. Ltda., Quito Ecuador, 2003, página 241

⁴³*Diccionario de Contabilidad y Finanzas, Cultural S. A., Madrid España, página 110.*

4. Las primas de seguros contratadas para cubrir riesgos del personal de la empresa o los bienes que están involucrados en el giro del negocio, por la parte proporcional al ejercicio impositivo.
5. Las pérdidas comprobadas por caso fortuito, fuerza mayor o delito.
6. Los gastos de viaje, hospedaje y alimentación necesarios para la generación del ingreso.
7. Los desembolsos que las empresas extranjeras envían a las empresas domiciliadas en el Ecuador por ser partes relacionadas, dentro del límite establecido.
8. La depreciación de los bienes de acuerdo a su naturaleza.
9. La amortización de las pérdidas en los márgenes establecidos por esta ley.
10. Los sueldos y salarios en general, los beneficios sociales, la participación de los trabajadores en las utilidades, indemnizaciones y bonificaciones siempre y cuando estén dentro del Código del Trabajo y estén aportando al IESS.
11. Los valores que las empresas de seguros y reaseguros asignen para formar reservas para cubrir riesgos en curso.
12. Las provisiones para créditos incobrables.
13. El Impuesto a la Renta que asume el empleador por cuenta de sujetos pasivos que laboren para él, bajo relación de dependencia, cuando su contratación se haya efectuado por el sistema de ingreso o salario neto, esto significa que el empleado recibe el valor pactado en el momento de firmar el contrato, de este valor no se descuenta al empleado ni impuesto a la Renta, ni aportes al IESS personales, es el empleador quien paga estos rubros, los mismos que serán tomados como ingreso para su cálculo del impuesto a la renta personal y como

suelo total para la liquidación de haberes en caso de finiquito laboral. Los aportes personales al seguro social obligatorio.

14. El seguro privado que asume el empleador por sus empleados.
15. Los gastos devengados y pendientes de pago al cierre del ejercicio.
16. Las erogaciones en especies o servicios a favor de directivos, funcionarios, empleados y trabajadores.
17. Las personas naturales pueden deducirse hasta el 50% del total de sus ingresos gravados sin que se supere el equivalente a 1.3 veces la fracción desgravada:
 - Vivienda: 0.325 veces de la fracción básica exenta del Impuesto a la Renta
 - Educación: 0.325 veces de la fracción básica exenta del Impuesto a la Renta
 - Alimentación: 0.325 veces de la fracción básica exenta del Impuesto a la Renta
 - Vestimenta: 0.325 veces de la fracción básica exenta del Impuesto a la Renta
 - Salud: 1,3 veces de la fracción básica exenta del Impuesto a la Renta
18. Las medianas empresas⁴⁴ tienen derecho a la deducción durante 5 años, de un 100% adicional de los gastos incurridos en lo siguiente:
 - Capacitación técnica dirigida a la investigación, desarrollo e innovación tecnológica que mejore la productividad de la empresa.
 - Gastos con el fin de incrementar la productividad.

⁴⁴ Includido en la Ley de Régimen Tributario Interno, en el artículo 10, numeral 17 con la publicación del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones en diciembre de 2010. El Art. 53 de esta norma establece la Definición y Clasificación de las MIPYMES.- la Micro, Pequeña y Mediana empresa es toda persona natural o jurídica que, como una unidad productiva, ejerce una actividad de producción, comercio y/o servicios, y que cumple con el número de trabajadores y valor bruto de las ventas anuales, señalados para cada categoría, de conformidad con los rangos que se establecerán en el reglamento de este Código.

- Gastos de viaje, hospedaje y alimentación y promoción comercial para tener acceso a nuevos mercados internacionales.

20. Los gastos relacionados con la adquisición, uso o propiedad de vehículos utilizados en el ejercicio de la actividad económica generadora de la renta.⁴⁵

3.8. Conciliación tributaria: determinación de la base imponible con el Impuesto a la Renta

Como explico en el Capítulo 1 de este documento, las sociedades y las personas naturales -que cumplan ciertos requisitos previstos en la ley- en el Ecuador deben preparar la información financiera en base a los principios contables de general aceptación para el país. Entre los reportes financieros que se preparan bajo NIIF está el estado de Resultados o de Pérdidas y Ganancias, en el cual se incluyen los ingresos y gastos que se deben registrarse en un periodo económico aplicando las normas contables.

“La Base Imponible es la parte de la renta de una persona resultante de la deducción de las rebajas, descuentos o exenciones permitidos por las leyes tributarias.

La base imponible también la constituye la utilidad líquida obtenida en las entidades o colectividades económicas, sobre cuya base se efectúa el cálculo de los impuestos”.⁴⁶

La renta o base imponible se conoce también como: “Utilidad tributaria que es aquella proveniente de los ingresos netos una vez aplicadas las rebajas y deducciones contempladas en las leyes y los reglamentos tributarios, que

⁴⁵*Ley de Régimen Tributario Interno* Art. 10 Num. 18

⁴⁶Dávalos Nelson C.P.A. y Córdova Geovanny C.P.A., *Diccionario de Contabilidad, Finanzas, Auditoría, Administración y Afines*, Corporación Edi-Abaco Cía. Ltda., Quito Ecuador, 2003, página 64

permite determinar la cantidad de impuestos que deben satisfacer los contribuyentes”.⁴⁷

La aplicación de las normas contables difiere de las consideraciones legales tributarias, relacionadas con el Impuesto a la Renta (Impuesto a las Ganancias) analizadas en este Capítulo, específicamente lo relacionado con lo que se considera como ingresos gravados, ingresos exentos y gastos deducibles. Por esta razón, para determinar el valor sobre el cual se debe calcular el Impuesto a la Renta, no pueden coincidir las normas contables con las previsiones de la ley, por ello, se realiza un cálculo que detalla las diferencias entre las dos bases que se conoce como “**Conciliación Tributaria**”.

El Reglamento de Aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en el Capítulo VI, referido a la Base Imponible del Impuesto a la Renta, en el artículo 46 establece:

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

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

⁴⁷Dávalos Nelson C.P.A. y Córdova Geovanny C.P.A., *Diccionario de Contabilidad, Finanzas, Auditoría, Administración y Afines*, Corporación Edi-Abaco Cía. Ltda., Quito Ecuador, 2003, página 465

2. Se restará el valor total de ingresos exentos o no gravados;
3. Se sumarán los gastos no deducibles de conformidad con la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y este Reglamento, tanto aquellos efectuados en el país como en el exterior.
4. Se sumará el ajuste a los gastos incurridos para la generación de ingresos exentos, en la proporción prevista en este Reglamento.
5. Se sumará también el porcentaje de participación laboral en las utilidades de las empresas atribuibles a los ingresos exentos; esto es, el 15% de tales ingresos.
6. Se restará la amortización de las pérdidas establecidas con la conciliación tributaria de años anteriores, de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y este Reglamento.
7. Se restará cualquier otra deducción establecida por ley a la que tenga derecho el contribuyente.
8. Se sumará, de haber lugar, el valor del ajuste practicado por la aplicación del principio de plena competencia conforme a la metodología de precios de transferencia, establecida en el presente Reglamento.
9. Se restará el incremento neto de empleos.- A efecto de lo establecido en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno se considerarán los siguientes conceptos:

Empleados nuevos: Empleados contratados directamente que no hayan estado en relación de dependencia con el mismo empleador, con sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad o con sus partes relacionadas, en los tres años anteriores y que hayan estado en relación

de dependencia por seis meses consecutivos o más, dentro del respectivo ejercicio.

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

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

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

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

Valor a deducir para el caso de empleos nuevos.- Es el resultado de multiplicar el incremento neto de empleos por el valor promedio de remuneraciones y beneficios de ley de los empleados que han sido contratados, siempre y cuando el valor total por concepto de gasto de nómina del ejercicio actual menos el valor del gasto de nómina del ejercicio anterior sea mayor que cero, producto del gasto de nómina por empleos nuevos; no se considerará para este cálculo los montos que correspondan a ajustes salariales de empleados que no sean nuevos. Este beneficio será aplicable únicamente por el primer ejercicio económico en que se produzcan. Cuando se trate de nuevas inversiones en zonas económicamente deprimidas y de frontera, la deducción adicional se podrá considerar durante los primeros cinco periodos fiscales a partir del inicio de la nueva inversión y en cada periodo se calculará en base a los sueldos y salarios que durante ese periodo se haya pagado a los trabajadores

residentes en dichas zonas, la deducción será la misma y por un período de cinco años.

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

10. Se restará el pago a trabajadores discapacitados o que tengan cónyuge o hijos con discapacidad.- El valor a deducir para el caso de pagos a trabajadores discapacitados o que tengan cónyuge o hijos con discapacidad, corresponde al resultado de multiplicar el valor de las remuneraciones y beneficios sociales de estos trabajadores sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social por el 150%. Este beneficio será aplicable para el caso de trabajadores discapacitados existentes y nuevos, durante el tiempo que dure la relación laboral.

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

11. Los gastos personales en el caso de personas naturales. El resultado que se obtenga luego de las operaciones antes mencionadas constituye la utilidad gravable.

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

12. Para el caso de medianas empresas, se restará el 100% adicional de los gastos de capacitación.

A efecto de lo establecido en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno se considerarán los siguientes conceptos:

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

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

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

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

13. Se restará el 100% adicional de la depreciación y amortización que correspondan a la adquisición de maquinarias, equipos y tecnologías, y otros gastos, destinados a la implementación de mecanismos de producción más limpia, a mecanismos de generación de energía de fuente renovable (solar,

eólica o similares) o a la reducción del impacto ambiental de la actividad productiva, y a la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, siempre que tales adquisiciones no sean necesarias para cumplir con lo dispuesto por la autoridad ambiental competente para reducir el impacto de una obra o como requisito o condición para la expedición de la licencia ambiental, ficha o permiso correspondiente. En cualquier caso deberá existir una autorización por parte de la dicha autoridad.

En total, este gasto adicional no podrá superar el límite establecido en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, equivalente al 5% de los ingresos totales. Este incentivo no constituye depreciación acelerada. Para efectos de la aplicación de este numeral, se entenderá por "producción limpia" a la producción y uso de bienes y servicios que responden a las necesidades básicas y conducen a una calidad de vida mejor, a la vez que se minimiza el uso de recursos naturales, materiales tóxicos, emisiones y residuos contaminantes durante el ciclo de vida sin poner en riesgo las necesidades de las generaciones futuras”.

Además, el artículo 47 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, dispone:

“Base imponible.- Como norma general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con impuesto a la renta, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones imputables a dichos ingresos. No serán deducibles los gastos y costos directamente relacionados con la generación de ingresos exentos.

Cuando el contribuyente no haya diferenciado en su contabilidad los costos y gastos directamente atribuibles a la generación de ingresos exentos, considerará como tales, un porcentaje del total de costos y gastos igual a la proporción correspondiente entre los ingresos exentos y el total de ingresos.

Para efectos de la determinación de la base imponible es deducible la participación laboral en las utilidades de la empresa reconocida a sus trabajadores, de acuerdo con lo previsto en el Código del Trabajo.

Serán considerados para el cálculo de la base imponible los ajustes que se produzcan por efecto de la aplicación de los principios del sistema de precios de transferencia establecido en la ley, este Reglamento y en las resoluciones que se dicten para el efecto”.

Es importante también considerar las circulares que el SRI ha emitido relacionadas con la determinación del impuesto a la renta de las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sociedades:

La Circular del SRI No. 7 (mayo de 2011) - A las sociedades, personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad que deban declarar y pagar el impuesto a la renta y su anticipo, establece que: “las sociedades, personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, deberán consignar en el formulario definido para el efecto, en la sección destinada al Estado de Situación y Estado de Resultados, los valores que resulten de sus registros contables, de conformidad con el marco normativo contable que se encuentren obligados a aplicar. La conciliación tributaria deberá regirse por el ordenamiento jurídico tributario aplicable para el efecto.

De la misma manera, se recuerda a los contribuyentes que para efectos de la aplicación de lo dispuesto en el literal b) del numeral 2 del artículo 41 de la

Ley de Régimen Tributario Interno, las sociedades, personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, deberán considerar los valores que se encuentren registrados en su contabilidad conforme el marco normativo contable que se encuentren obligados a aplicar”.

Para determinar la base de cálculo del 15% de participación en las utilidades de las empresas, con fecha 12 de agosto del 2008, mediante Oficio No. 917012008OCON001302, el Director General del Servicio de Rentas absolvió una consulta en este sentido, ratificando que la participación laboral en las utilidades del contribuyente debe ser determinada: “...en función de su utilidad líquida, conforme lo ordena el Art. 97 del Código del Trabajo, partiendo de su definición más básica, que comprende el resultado de disminuir de los ingresos totales, el monto de los gastos efectivamente realizados en el período fiscal, sin distinción de su carácter deducible, es decir, por los que haya habido una afectación a caja o bancos, así como otro tipo de gastos, como depreciaciones, amortizaciones, provisiones u otros rubros de esa índole, establecidos en la ley y dentro de la medida legal”.

En consecuencia, una vez terminado un ejercicio fiscal, partiendo del resultado contable, obtenemos la utilidad o pérdida de la sociedad. A este resultado se procede a ajustar de la siguiente manera a fin de obtener la base de impuesto depurada:

1. Se calcula el 15% de Participación Trabajadores, este resultado se resta.
2. Se resta el valor total de los dividendos percibidos de otras sociedades y de otros ingresos exentos.
3. Se suman los gastos no deducibles de acuerdo a lo establecido en la LORTI.

4. Se suma el ajuste de los gastos incurridos para la generación de ingresos exentos.
5. Se suma, la parte proporcional del 15% de la participación de los trabajadores por la porción que corresponde a gastos ocasionados para la generación de ingresos exentos.
6. Se resta cualquier otra deducción establecida por la Ley.
7. Se suma, si existe, el valor del ajuste practicado por la aplicación del principio de plena competencia conforme a la metodología de precios de transferencia.
8. Se resta el incremento neto de empleados.
9. Se resta el pago a trabajadores discapacitados.
10. Los gastos personales en caso de personas naturales.

La Conciliación tributaria es un mecanismo o metodología generalmente aceptado para, a través de la ganancia o pérdida contable, obtener la ganancia o pérdida fiscal, mediante una serie de ajustes que se denominan partidas conciliatorias.”

“Las partidas conciliatorias representan una serie de líneas que suman y restan a la ganancia o pérdida contable para obtener la ganancia o pérdida fiscal”

La Conciliación tributaria tiene los siguientes objetivos:

1. Aplicar correctamente las normas legales y reglamentarias en lo que se refiere a gastos deducibles.
2. Tributar de acuerdo a los resultados obtenidos en el ejercicio fiscal
3. Cumplir con la distribución de utilidades a los trabajadores de acuerdo con lo que dispone la Constitución Política del Ecuador y el Código Laboral.
4. Aprovechar de forma adecuada los incentivos tributarios que la Ley permite.

5. Analizar los beneficios del proceso de Reinversión de Utilidades.
6. Diferenciar las pérdidas contables de las pérdidas tributarias.

Tabla 7
CONCILIACION TRIBUTARIA

Art. 36 y 37 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno:

Concepto	USD	Casillero formulario 101
Utilidad Contable	500.000	801
(-) 15% Participación trabajadores	(74.438)	803
(-) 100% rentas exentas	(100.000)	804 y 805
(+) Gastos no deducibles/país	80.000	806
(+) Gastos no deducibles/ exterior	50.000	807
(+) Ajuste gastos por ingresos exentos	5.000	808
(+) 15% P.T. dividendos y rentas exentas	15.000	809 y 810
(-) Amortización de pérdidas	(133.750)	811
Utilidad gravable (base imponible)	341.812	814

3.9. Tasa de Impuesto a la Renta

Entre las reformas que el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (Suplemento al RO 351 de 29 de diciembre de 2010) introdujo a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, consta la Disposición Transitorio Primera, que estableció la reducción de la tarifa del impuesto a la Renta de Sociedades contemplada en el artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno, la cual se aplicó de forma progresiva en los siguientes términos:

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

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

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

3.10. Impuesto a la Renta mínimo

La Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Suplemento al RO 242 (29 de diciembre de 2007), reformó el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, disponiendo que: "2.- Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas:

a) Las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta: Una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo;

b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, conforme una de las siguientes opciones, la que sea mayor:

b.1.- Un valor equivalente al 50% del impuesto a la renta causado en el ejercicio anterior, menos las retenciones que le hayan sido practicadas al mismo o,

b.2.- Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:

- El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.

- El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta,
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total, y
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta”.

Con esta norma, el Impuesto a la Renta para algunos contribuyentes, deja de estar basado en la diferencia entre los ingresos gravados y los gastos deducibles. Por lo tanto, la tasa de impuesto a la renta no es del 22% sino que puede resultar un porcentaje mayor a éste, al dividir el valor determinado como anticipo para la base imponible.

3.11. Determinación de la tarifa efectiva

La tasa efectiva se define como “la tasa que resulta de dividir el impuesto a la utilidad del período, (suma de impuesto causado e impuesto diferido) entre la utilidad antes del impuesto a la utilidad”.⁴⁸

La tasa efectiva es la medición que se busca contabilizar como cargo de impuesto a las ganancias.

Está dada por la fórmula: TASA EFECTIVA: IG / RAI

Esta razón nos permite proyectar el “*cash flow*” (flujo de caja) disponible para el accionista.

La utilidad de conciliar la tasa efectiva y la tasa nominal es que permite:

1. Determinar que no existan errores en el cálculo.
2. Ayuda a la empresa a tomar decisiones importantes que le permitan bajar la tasa efectiva de impuesto.

⁴⁸ Juan Ávila Arrellano, *Tasa Efectiva 2011*

3. Proyectar el “cash flow” para el accionista, en función de las condiciones esperadas.

Tabla No. 8: Hechos económicos y su incidencia en la tasa efectiva

HECHO ECONÓMICO	EXPLICACIÓN
Quebranto impositivo que no se reconoce en el ejercicio que se generó	Esta pérdida, provocada por el no reconocimiento del ahorro fiscal que podría tener el ente en ejercicios futuros aumenta la tasa efectiva.
Quebranto impositivo que no se había reconocido en el ejercicio que se generó (por no darse las condiciones de activo) y en otro ejercicio se lo reconoce por haber cumplido las condiciones.	Este ahorro fiscal (ganancia) se reconoce en un ejercicio distinto al que se generó y provoca una disminución en la tasa efectiva.
Quebranto impositivo, diferencias temporales y créditos fiscales no utilizados que se desvalorizan (o revalorizan) en un ejercicio.	Esta pérdida (o ganancia) genera un aumento (disminución) en la tasa efectiva.
Cambio de tasa nominal sancionada en el ejercicio y que afecta a ejercicios futuros.	Las diferencias temporarias que se reversarán en el futuro, ahorrarán o generarán un mayor pago, en función de la tasa del momento de reconocimiento en la declaración jurada. Genera un aumento o disminución de la tasa efectiva, según se trate de (Disminución de AID u Aumento de PID) o (Aumento de AID y disminución de PID) respectivamente.
Excepciones al reconocimiento de diferencias temporarias como AID o PID.	Estas excepciones están planteadas en las normas internacionales y genera un cambio en la tasa efectiva.
Traslación a moneda funcional de los estados contables siendo la base fiscal en moneda local.	Generan un aumento o disminución en la tasa efectiva dependiendo de la evolución de la tasa de cambio.
Contabilización del impuesto determinado por su valor actual.	Genera una disminución de la tasa efectiva.
Contabilización de los activos y pasivos diferidos a su valor actual.	En el primer momento de aplicación provoca un menor valor de AID y PID (lo que genera un aumento o disminución neta de la tasa efectiva) En los siguientes ejercicios encontramos tres causas: a. Aplicación por primera vez en la nuevas diferencias temporarias. b. Transcurso del tiempo y su efecto en el valor actual. c. Cambio de tasa de descuento entre el inicio y el cierre del ejercicio.
Cambios en activos y pasivos, que generan diferencias con su base fiscal y cuya imputación no se realiza en resultados, ni en resultados diferidos (ajuste por inflación contable de activos fijos sin su correlato impositivo)	Si es un aumento de activo genera un PID y por ende una mayor tasa impositiva.

49

⁴⁹Dr. Jorge José Gil, *Impuesto Diferido, Nuevo método basado en el balance*, P. 38

Tabla No. 9: Ejemplo de determinación de tasa efectiva.

Resultado contable		1.000,00
Ajustes para llegar al resultado impositivo		
+ Gastos no deducibles (gastos de gestión en exceso)	50,00	
- Ingresos exentos (venta de un computador de medio uso)	(180,00)	
+ Gastos no deducibles (sueldos a empleados que no están afiliados al IESS)	100,00	
+ Gastos personales del gerente	250,00	
Total partidas conciliatorias		220,00
Resultado fiscal		1.220,00
Impuesto a la Renta determinado (Tasa impositiva =23%)		280,60

Los gastos no deducibles del ejercicio son: gastos de gestión en exceso, sueldos a empleados que no están afiliados al IESS y gastos personales del gerente y junto al ingreso exento, representan una modificación en la tasa efectiva, pues son ajustes definitivos que se realizan para calcular el resultado fiscal,

El Impuesto a pagar después de los ajustes representa un 28%, frente al 23% de la tasa nominal para el cálculo del Impuesto a la Renta, existe una diferencia de 5 puntos, La tasa real efectiva es el 28%,

La conclusión en este ejercicio es que la tasa efectiva es aquella que se obtiene considerando los efectos de los ajustes definitivos que se realizan al resultado contable.⁵⁰

En la tasa efectiva no inciden únicamente las diferencias definitivas, o sea la diferencia que existe entre el resultado contable y el fiscal, también le afectan otras causas, que están relacionadas con el impuesto a las ganancias.

⁵⁰En el método del pasivo, basado en el Estado de Resultados se denomina a estos ajustes: diferencias permanentes.

Capítulo IV

CASO TOYOTA DEL ECUADOR S. A.

4.1. Breve Reseña Histórica de la Empresa.

Toyota en el Mundo

A finales del siglo XIX, Sakichi Toyoda construyó el primer telar motorizado de Japón y una empresa de telares. El receso económico a finales del siglo XIX llevó a Sakichi Toyoda a perder su compañía de telares, al punto que tuvo que entregar tanto sus maquinarias como sus acciones de la empresa. Inventor nato en constante búsqueda de mejoras, logró levantar otra empresa junto con su hijo Kiichiro Toyoda: Toyoda Automatic Loom Works, Ltd., con la cual puso en el mercado el primer telar completamente automatizado que superó estándares de producción internacionales.

Curiosamente, esta empresa de telares fue la precursora de una de las empresas automovilísticas más exitosas a nivel mundial, Toyota Motor Corporation, fundado por Kiichiro Toyoda.

Sakichi fue un hombre sumamente curioso e innovador. Viajó por Estados Unidos y Europa para aprender y conocer más sobre el mundo textil y sus inventos. Fue durante estos viajes que quedó impresionado por los automóviles y decidió llevar este invento a Japón, pasando la pasión a su hijo Kiichiro, quien dedicó su vida entera a la manufacturación de automóviles a gasolina, Kiichiro Toyoda formó en 1933 un departamento para la producción

automovilística dentro de la compañía de máquinas textiles, logrando finalmente producir, en 1935, el primer prototipo de automóvil de la empresa Toyota, el modelo A1, igualmente completaron el primer camión, el modelo G1.

Actualmente el modelo de automóvil más vendido en el mundo, el Toyota Corolla, entró al mercado en 1966, siendo un éxito rotundo. Fue la tercera generación del Corolla, producida entre los años de 1974 a 1977, que convirtió a este automóvil en el nombre de vehículo más vendido del planeta, con más de 30 millones de unidades hasta la actualidad.

Los principios de Toyota están basados en la tradición del Kaizen, que es en el fondo, algo bastante sencillo, implica la posibilidad de que los empleados sugieran mejoramientos y cambios en la producción para lograr mejorar la calidad de forma continua. “Good Thinking, Good Products”, fue el eslogan que se utilizó a raíz de la implementación del TCISS — Toyota Creative Ideas and Suggestion System—, el sistema de Toyota para incentivar ideas creativas y sugerencias.

El respeto a las opiniones y sugerencias tanto de los empleados de planta como de los diferentes niveles de gerencia había siempre sido parte de la filosofía de la empresa, el sistematizar estos principios, se han logrado cambios que ha hecho que Toyota se convierta en la empresa automovilística número uno del planeta.

Se crearon equipos de trabajo enfocados en el mejoramiento continuo basado en las sugerencias recopiladas sobre cómo mejorar cada paso, tanto

en producción como en administración y ventas. Esto creó lo que se conoce como la “cultura Toyota”, aplicada indistintamente alrededor del mundo’ y representada por los “Cinco Principios Principales de Toyota”:

1. Se siempre leal a tus deberes, de este modo contribuyendo a la Compañía y al bienestar general.
2. Se siempre estudioso y creativo, esforzándote a estar adelantado a los tiempos.
3. Se siempre práctico y evita frivolidades.
4. Intenta siempre crear una atmósfera hogareña en el trabajo que sea cálida y amistosa.
5. Se siempre respetuoso de Dios, y recuerda estar siempre agradecido.

Estas son las bases fundamentales del espíritu Toyota y la manera cómo funcionan sus grupos de trabajo.

Fue Soichiro Toyoda quien, en 1982, luego de una reestructuración de Toyota, anunció que el período post-guerra había acabado para Toyota Motor Corporation y que comenzaría una nueva era para la empresa. La filosofía de la nueva compañía incluiría la idea de que mientras más incierto fuese el futuro, más necesario era el coraje. Esto se reflejó en lo que se conoció como las tres C: Creativity, Challenge, Courage – Creatividad, Desafío, Coraje.

Este “Mejoramiento Continuo“ y el “Respeto hacia las Personas“ conllevó a que surgieran un sinnúmero de dichos y recomendaciones para tener un mejor ambiente de trabajo, algunas de las cuales se cita aquí:

1. Confiar es la clave.
2. Pregunta “Por qué” cinco veces sobre cualquier asunto.
3. Se siempre estudioso y creativo, esforzándote a estar adelantado a los tiempos. (Los 5 principios de Toyota).
4. Hemos cosechado grandes recompensas por nuestros esfuerzos.
5. Construir calidad en los procesos.
6. Defienda usted mismo su castillo.
7. Buenas ideas, buenos productos.
8. Mantén la calidad a través del trabajo en equipo.
9. Elimina completamente *muda, mura, muri*.
10. A menos de que establezcamos un patrón único para el control y la organización, no habrá ayuda financiera que sea suficiente.
11. Si un problema no es resuelto y no se informa al supervisor, no se podrá aplicar Kaizen y reducción de costos. Cuando haya algún problema, para la máquina permitirá descubrir cuál es el problema. Una vez que esté claro cuál es el problema, Kaizen será posible.

12. Diseñar un carro implica la cooperación que entrelaza culturas y la mentalidad de gente diferente y variada.

13. Primero está el cliente, luego los concesionarios, luego el productor.

14. Si cada persona hace el más sincero esfuerzo en su posición asignada, la compañía entera podrá lograr grandes metas.

Abre la ventana, que allá afuera hay un mundo amplio.

En la actualidad TOYOTA es reconocida con el mayor fabricante de vehículos en el ámbito mundial.

4.2. Breve reseña histórica de Toyota en el Ecuador

El ingreso de Toyota en Ecuador se remonta a 1959, cuando Casabaca S.A., fundada el 13 de junio de 1959, por la iniciativa de Juan Francisco Baca Proaño y sus hijos Gonzalo y Fausto Baca Moscoso, decide hacer contacto con una empresa totalmente desconocida en el país: Toyota Motor Sales. La calidad de los vehículos convence a los empresarios a conseguir la representación para el Ecuador.

Por otro lado, en 1964, cinco empresarios cuencanos liderados por Guillermo Vázquez Astudillo, fundan Importadora Tomebamba S.A., la cual se caracterizó por la distribución y comercialización de marcas consideradas líderes en el ámbito mundial, no solo de vehículos sino también de otros productos.

Estas dos empresas, Casabaca S.A. e Importadora Tomebamba S. A., se convirtieron en los representantes oficiales de Toyota en el Ecuador, abriendo cada una por su lado o en mutuo acuerdo, concesionarios y talleres autorizados en las principales ciudades del país.

Gracias a la calidad de los vehículos Toyota y a su durabilidad, lograron abrirse campo en el mercado nacional y una fama de ser duraderos y resistentes, aptos para los caminos ecuatorianos los cuales, por lo menos en provincias y fuera de las carreteras principales, eran considerados bastante malos hasta la primera década del presente siglo.

Más allá de importar vehículos de primera calidad, resistentes, seguros y confiables, Toyota Ecuador con sus representantes han seguido e implementado la Filosofía Toyota o Toyota Way. Lo que destacó a la familia Toyoda fue su filosofía de trabajo, conocida como Kaizen, o mejoramiento continuo, la cual conllevó a que introdujeran cambios importantes no solo en la tecnología presente en sus vehículos, sino también en la tecnología de sus líneas de producción y en el trato a la clientela.

En marzo 2 de 2007, se constituye Toyota del Ecuador S. A. – TDE, como un esfuerzo conjunto de Toyota Tsusho Corporation, Casaba S. A. e Importadora Tomebamba S. A., accionistas en partes iguales del nuevo distribuidor autorizado por Toyota para el Ecuador

4.3. Implementación NIIF en Toyota del Ecuador S. A.

Para cumplir con las normas vigentes en el Ecuador, Toyota implementó las NIIF para la preparación de los Estados Financieros de los resultados de la gestión en el país. Según el cronograma de implementación de NIIF para el Ecuador, Toyota del Ecuador S. A. se encontraba en el Grupo 2, es decir, compañías con un total de activos al 31 de diciembre de 2007 mayores a USD 4 millones. Por lo tanto, la adopción de las NIIF para esta empresa aplicó desde enero 1ro. de 2011; en consecuencia, el año base para los cálculos fue el año 2009 y el primer año que debió presentar los estados financieros convertidos a NIIF fue el año 2010, de tal forma que pudieron presentarse comparativamente con los primeros estados financieros preparados íntegramente en NIIF, que fue el año 2011.

En la Junta General Universal Ordinaria de Accionistas de la Compañía Toyota del Ecuador S. A., celebrada el 18 de marzo de 2011, se procedió a conocer y autorizar el plan de implementación de las NIIF en la Compañía, así como se autorizó a la compañía especializada que debe realizar el acompañamiento en este proceso:

Se realizó el seguimiento al plan de implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), para cuyo objetivo, la Compañía contrató los servicios de acompañamiento de la firma Deloitte & Touche. Para realizar el proceso se preparó el Plan de Implementación que está adjunto en Anexo 1.

4.4. Plan de capacitación.

El Plan de Capacitación de la compañía Toyota del Ecuador S. A. se dividió en tres grupos:

- Charlas a Vicepresidentes, Gerentes y Jefes de Área. Introducción a las NIIF y principales implicancias al proceso de conversión, las mismas que tuvieron una duración de 2 horas.
- Charlas a Contadores. Discusión de las principales diferencias de reconocimiento, valuación, exposición y presentación.
- Capacitación al personal financiero/administración.

Los integrantes de las áreas de Contabilidad, Presupuestos y Cuentas por Cobrar fueron capacitados en la implementación y aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Adicional al estudio de las Normas, se planificó que el personal asista a cursos de capacitación con instructores externos de Finanzas, Matemáticas Financieras, Flujos de Efectivo, Consolidación de Balances y Otros. En lo que fuere necesario se realizó charlas internas dictadas por las personas que recibieron la capacitación externa.

Es importante citar que los Presidentes Ejecutivos que han administrado y administran la operación de Toyota del Ecuador S. A. son funcionarios internacionales de Toyota Tsusho Corporation, la cual aplica las NIIF en sus estados financieros consolidados.

4.5. Puntos relevantes en el Plan de Capacitación.

La persona responsable que lideró el proyecto de implementación para la adopción de NIIF/IFRS fue el Vicepresidente de Finanzas y Administración.

4.6. Plan de implementación.

La compañía decidió dividir en tres fases la implantación de las NIIF.

- Fase Uno – Diagnóstico Conceptual
- Fase Dos – Evaluar el impacto y Planificar la convergencia de NEC a NIIF
- Fase Tres – Implementación y aplicación paralela

Fase Uno – Diagnóstico - Fecha: abril del 2009

En la Fase Uno, se revisaron las políticas contables locales y se identificaron las diferencias con las NIIF por medio de las siguientes actividades:

- Revisar los principios contables aplicados actualmente, a través de un “*check list*”;
- Revisar las políticas contables de acuerdo a NIIF;
- Identificación y cuantificación de diferencias con las NIIF, evaluar las opciones permitidas bajo NIIF o establecidas por políticas contables de Toyota del Ecuador S. A.
- Revisión de los Sistemas Informáticos desarrollados para los procesos.

Período de Transición – Para dar cumplimiento a la resolución No. 08.G.DSC.010 decretada por la Superintendencia de Compañías, la Compañía se elaboró la conciliación del patrimonio neto reportado bajo NEC al patrimonio bajo NIIF al 31 de diciembre del 2009, hasta el 31 de Agosto del 2010.

Fase Dos – Evaluar el impacto y planificar la convergencia de NEC a NIIF

- Fecha: diciembre del 2010

Una vez concluida la Fase Uno, Toyota del Ecuador S. A. estuvo lista para desarrollar el plan para implantar los cambios necesarios, de acuerdo a las siguientes actividades a desarrollarse:

- Elección de opciones permitidas por NIIF y formalización de nuevas políticas contables.
- Capacitación al personal en NIIF de acuerdo al cronograma.
- Revisión del sistema de Control Interno para reporte financiero en base a NIIF.
- Evaluar las diferencias contables NEC a NIIF y determinar el grado de impacto alto, medio, bajo y nulo para asistir a la Administración en la gestión de los cambios a implementar:
 - a) Cambios en el valor actual de los activos, pasivos y patrimonio que sean relevantes; diferenciando el impacto para cada una de las mismas.
 - b) Cambios en el reconocimiento de ingresos y costos propios de la actividad
 - c) Indicar los responsables de cada área. Anexo No. 1

Fase Tres – Implementación y formulación paralela de balances bajo NEC y NIIF (Ejercicio 2010) - Fecha: febrero del 2011

Esta fase permitió a Toyota del Ecuador S. A. implantar ordenadamente el cambio hacia una nueva forma de informar, utilizando con comodidad y autoridad el nuevo lenguaje de las NIIF. Los nuevos requerimientos de las NIIF dieron lugar a nuevos procedimientos, a una posible reorganización, a sistemas nuevos o mejorados, y a una necesaria transferencia de conocimientos para contar con nuevas habilidades.

- Determinación de las principales diferencias o ajustes entre las políticas contables aplicadas y las NIIF
- Conversión a los estados financieros a NIIF y diseño de la estrategia de comunicación a accionistas de los principales efectos.
- Elaboración de los Estados Financieros completos de acuerdo a NIIF, incluyendo todos aquellos requerimientos de presentación y revelación.

En la Junta General Universal Ordinaria de Accionistas de la Compañía Toyota del Ecuador S. A., celebrada el 18 de marzo de 2011, se procedió a conocer y autorizar el plan de implementación de las NIIF en la Compañía, así como autorizar a la compañía especializada que debe realizar el acompañamiento en este proceso:

Se realizó el seguimiento al plan de implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), para cuyo objetivo, la Compañía contrató los servicios de acompañamiento de la firma Deloitte & Touche. Para realizar el proceso se preparó el Plan de Implementación que está adjunto.

En la Junta General Universal Ordinaria de Accionistas de la Compañía Toyota del Ecuador S. A., celebrada el 26 de abril de 2012, una vez revisados los estados financieros y los cambios en la situación patrimonial de la empresa por el reconocimiento de los efectos derivados de la implementación de las NIIF, los accionistas autorizaron los estados financieros:

“Se trata el tercer punto del orden del día, que es el conocimiento de los estados financieros con corte al 31 de diciembre de 2011. Después de varias preguntas de los asistentes y respuestas por parte de la Administración, especialmente sobre la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y sus efectos, la Junta decidió aprobar por unanimidad los estados financieros de la empresa por el año terminado el 31 de diciembre de 2011.”

Para cumplir con las disposiciones de legales y de los accionistas, la Administración de la empresa preparó la correspondiente política relacionada con el tratamiento del Impuesto a las Ganancias, la cual se incluye como Anexo No. 2 de este documento.

4.6. Cambios de NEC a NIC

Los cambios entre la aplicación de las NEC y las NIIF para el año inicial de análisis, es decir, los saldos del Balance General al 31 de diciembre de 2010 fueron:

- a) Vida útil de Propiedad, planta y equipos.- en base con el análisis de los especialistas de cada tipo de bien, se procedió a establecer la vida útil estimada

por grupo de activos, así como un valor residual en función del cumplimiento de dicha vida útil. Así, por ejemplo, en el caso de Edificios se utilizó el criterio de un perito evaluador, autorizado para ser tal, por la Superintendencia de Compañías; para los vehículos se establecieron las vidas útiles en tres grupos, según la utilización y política de reemplazo de cada tipo de vehículos.

Los cambios fueron los siguientes:

Tabla No. 10. Cambio en vida útil y consideración de valor residual.

Tipo de bien	Años de vida útil		Valor residual	
	NEC	NIF	NEC	NIF
Edificios	20	30	No	Sí
Muebles y enseres	10	10	No	Sí
Equipos de computación	3	3	No	Sí
Equipos	10	10	No	Sí
Vehículos, grupo 1 (para uso de ejecutivos)	5	3	No	Sí
Vehículos, grupo 2 (para uso de proyectos especiales)	5	5	No	Sí
Fuente: empresa				
Elaborado por: Elizabeth Erazo				

Como resultado de esta adopción, se ajustaron en propiedad, muebles, equipos, y vehículos por USD 142.820 al 1 de enero de 2010 y USD 194.752 (51.933 del año 2010) al 31 de diciembre de 2010.

- b) Reconocimientos del valor de terreno como Propiedad, planta y equipo y arrendamiento financiero.- para la adquisición del terreno en el que se construyeron las instalaciones de la empresa, se obtuvo un financiamiento con una compañía relacionada local, la cual a su vez contrató un arrendamiento financiero con opción de compra con una entidad del sistema financiero local. Se suscribieron dos contratos entre Toyota del Ecuador S. A. y la compañía

local, por un canon de arrendamiento operativo mensual y otro una promesa de compra-venta para ejecutase una transferencia de dominio del terreno a favor de Toyota del Ecuador S. A. en el 2012.

Como parte del análisis se preparó la proyección del flujo de fondos (pagos y recuperaciones) relacionados con la compra del terreno y se realizó el análisis del costo amortizado para poder registrar el pasivo, el valor del terreno (Propiedad, planta y equipo) y los valores a ser registrados mensualmente como intereses devengados hasta la fecha de pago del pasivo.

En consecuencia se produjeron los siguientes ajustes de primera adopción:

- Reconocimiento de terreno por USD 2.100.000 al 1 de enero de 2010 y al 31 de diciembre de 2010 como parte del rubro de Propiedad, muebles, equipos, y vehículos,
 - Baja de otros activos por USD 504.578 al 1 de enero de 2010 y al 31 de diciembre de 2010,
 - Reconocimiento de un pasivo por arrendamiento financiero por USD 1.774.615 al 1 de enero de 2010 y USD 1.746.337 al 31 de diciembre de 2010. El efecto en el gasto financiero del año 2010 ascendió a USD 81.711. El efecto de este registro en el estado de flujos de efectivo por el año terminado el 31 de diciembre de 2010 representó una reclasificación de USD 28.278 entre actividades de operación y actividades de financiamiento.
- c) Impuesto a la salida de divisas.- según NEC, la Compañía registró el impuesto a la salida de divisas sobre la base del efectivo, esto es en el momento del pago o la transferencia de divisas a proveedores del exterior. Bajo NIIF, este impuesto se reconoció bajo los lineamientos de la NIC 37 -Provisiones, Pasivos

Contingentes y Activos Contingentes-. Como resultado de esta adopción, se provisionó el impuesto al 1 de enero de 2010 y 31 de diciembre de 2010 por USD 247.730 (USD 23.221 a cuentas por cobrar a entidades relacionadas y USD 224.509 a inventarios) y USD 505.914 (USD 163.012 a cuentas por cobrar a entidades relacionadas y USD 342.902 a inventarios) respectivamente.

4.7. Efectos de los Cambios de NEC a NIIF en los Estados Financieros del año 2010. Los efectos de la implementación por primera vez de la NIIF en el Balance General de la Compañía, al inicio del año 2010, que inicialmente se presentó preparado bajo NEC, fueron:

Tabla No. 11. Resumen de ajustes y reclasificaciones al Balance General por implementación NIIF al inicio del año 2010.

	Saldo en NEC al 01/01/2010	Ajustes de primera adopción	Reclasifica- ciones	Saldo en NIIF al 01/01/2010
Activos				
Corrientes				
Efectivo y equivalentes al efectivo	2.746.296	-	-	2.746.296
Cuentas por Cobrar :				-
Compañías Relacionadas	8.350.200	23.221	(246.826)	8.126.595
Fiscales	474.621		-	474.621
Otras	1.340.594	-	535.586	1.876.180
Inventarios	23.661.066	224.509	-	23.885.575
Gastos Anticipados	78.462	-	-	78.462
Otros Corrientes	128.948	-	-	128.948
Total Corrientes	36.780.187	247.730	288.760	37.316.677
Propiedad, planta y equipo				
Activos Fijos, neto	3.585.806	2.242.819	-	5.828.625
Total Propiedad, planta y equipo	3.585.806	2.242.819	-	5.828.625
Otros activos no corrientes				
Cuentas por Cobrar a Largo Plazo	504.578	(504.578)	-	-
Total otros activos no corrientes	504.578	(504.578)	-	-
Total Activos	40.870.571	1.985.971	288.760	43.145.302
Pasivos				
Pasivos corrientes				
Obligaciones Financieras	27.262.480	(109.989)	(52.491)	27.100.000
Acreeedores comerciales y otras cuentas por pagar	930.918	54.889	52.491	1.038.298
Beneficios a empleados	575.576			575.576
Impuestos por Pagar	-		288.760	288.760
Total pasivos corrientes	28.768.974	(55.100)	288.760	29.002.634
Pasivos no corrientes				
Obligaciones por arrendamientos financieros	-	1.774.615		1.774.615
Provisión Jubilación Patronal	47.680			47.680
Total No Corrientes	47.680	1.774.615	-	1.822.295
Total Pasivos	28.816.654	1.719.515	288.760	30.824.929
Patrimonio				
Capital	10.002.000			10.002.000
Resultados acumulados	2.051.917	266.456		2.318.373
Total Patrimonio	12.053.917	266.456	-	12.320.373
Total Pasivo y Patrimonio	40.870.571	1.985.971	288.760	43.145.302
Fuente: información proporcionada por la compañía				
Elaboración: Elizabeth Erazo				

Los efectos de la implementación por primera vez de la NIIF en el Balance General de la Compañía, al fin del año 2010, que inicialmente se presentó preparado bajo NEC, fueron:

Tabla No. 12. Resumen de ajustes y reclasificaciones al Balance General por implementación NIIF al fin del año 2010.

	Saldo en NEC al 31/12/2010	Ajustes de primera adopción	Reclasifica- ciones	Saldo en NIIF al 31/12/2010
Activos				
Corrientes				
Efectivo y equivalentes al efectivo	12.762.485	-	-	12.762.485
Cuentas por Cobrar :				-
Clientes	-	-	-	-
Compañías Relacionadas	21.043.930	163.012	-	21.206.942
Empleados	-	-	-	-
Anticipos	-	-	-	-
Fiscales	1.042.014	-	-	1.042.014
Otras	533.485	-	-	533.485
(-) Provisión Ctas. Incobrables	-	-	-	-
Inventarios	22.158.859	342.902	-	22.501.761
Gastos Anticipados	130.817	-	-	130.817
Otros Corrientes	312.402	-	-	312.402
Total Corrientes	57.983.992	505.914	-	58.489.906
Propiedad, planta y equipo				
Activos Fijos	4.762.255	2.100.000	-	6.862.255
(-) Dep. Acum. Activos Fijos	(1.296.414)	194.752	-	(1.101.662)
Total Propiedad, planta y equipo	3.465.841	2.294.752	-	5.760.593
Otros activos no corrientes				
Cuentas por Cobrar a Largo Plazo	504.578	(504.578)	-	-
Total otros activos no corrientes	504.578	(504.578)	-	-
Total Activos	61.954.411	2.296.088	-	64.250.499
Pasivos				
Pasivos corrientes				
Obligaciones Financieras	43.512.601	-	(12.601)	43.500.000
Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar	1.146.070	54.889	12.601	1.213.560
Beneficios a empleados	1.020.637	-	-	1.020.637
Impuestos por Pagar	396.812	-	-	396.812
Total pasivos corrientes	46.076.120	54.889	-	46.131.009
Pasivos no corrientes				
Obligaciones por arrendamientos financieros	-	1.746.337	-	1.746.337
Provisión Jubilación Patronal	70.095	-	-	70.095
Total No Corrientes	70.095	1.746.337	-	1.816.432
Total Pasivos	46.146.215	1.801.226	-	47.947.441
Patrimonio				
Capital	10.002.000	-	-	10.002.000
Reserva Legal	765.259	-	-	765.259
Reserva Facultativa	1.693.891	494.862	-	2.188.753
Resultado del presente ejercicio	3.347.046	-	-	3.347.046
Total Patrimonio	15.808.196	494.862	-	16.303.058
Total Pasivo Y Patrimonio	61.954.411	2.296.088	-	64.250.499
Fuente: información proporcionada por la compañía				
Elaboración: Elizabeth Erazo				

Los efectos de la implementación por primera vez de la NIIF en el Estado de Resultados (o de Pérdidas y Ganancias) de la Compañía, por el periodo

comprendido entre el 1ro. de enero y el 31 de diciembre del año 2010, que inicialmente se presentó preparado bajo NEC, fueron:

Tabla No. 13. Resumen de ajustes y reclasificaciones al Estado de Pérdidas y Ganancias por implementación NIIF a fin del año 2010.

	Saldo en NEC al 31/12/2010	Ajustes de primera adopción	Reclasifica- ciones	Saldo en NIIF al 31/12/2010
Ingresos de actividades ordinarias	178.046.916		105.741	178.152.657
Costo de ventas Vehículos, Repuestos y Accesorios	(160.208.835)	(247.730)	(2.405.164)	(162.861.729)
Utilidad Bruta	17.838.081	(247.730)	(2.299.423)	15.290.928
Gastos de Operación				
Gastos de Administración	(6.072.509)	505.914	1.847.052	(3.719.543)
Gastos de Ventas	(3.902.374)		43.860	(3.858.514)
Depreciaciones y amortizaciones	(498.030)	51.933		(446.097)
	(10.472.913)	557.847	1.890.912	(8.024.154)
Utilidad de la operación	7.365.168	310.117	(408.511)	7.266.774
Egresos Financieros, neto	(1.875.222)	(81.711)		(1.956.933)
Otros ingresos, neto	488.213		(488.213)	-
Utilidad antes de impuesto a la renta	5.978.159	228.406	(896.724)	5.309.841
Gasto 15% Participación Trabajadores	(896.724)		896.724	-
Gasto Impuesto a la renta	(1.327.156)			(1.327.156)
Utilidad Neta	3.754.279	228.406	-	3.982.685
Fuente: información proporcionada por la compañía				
Elaboración: Elizabeth Erazo				

El resumen del efecto de la aplicación de las NIIF fue el siguiente:

Tabla No. 14. Conciliación de la utilidad bajo NEC y NIIF al 31 de diciembre de 2010.

Utilidad neta según NEC	3.754.279
Adopciones:	
Reconocimiento del impuesto a la salida de divisas como costo del inventario	258.184
Reconocimiento del arriendo financiero	(81.711)
Propiedad, planta, equipos y vehículos, diferencia en años de vida útil y reconocimiento de valor residual	51.933
Resultado integral del año, neto de impuestos	3.982.685
Fuente: información proporcionada por la compañía	
Elaboración: Elizabeth Erazo	

A continuación presento el efecto en el Patrimonio de la empresa por efecto de la implementación de NIIF:

Tabla No. 15. Conciliación del estado de cambios en el patrimonio bajo NEC y NIIF al 31 de diciembre de 2010.

	1ro. de enero de 2010	31 de diciembre de 2010
Patrimonio neto de acuerdo a NEC	12.053.917	15.808.196
Reconocimiento del impuesto a la salida de divisas como costo del inventario	247.730	505.914
Reconocimiento del arriendo financiero	(69.204)	(150.915)
Propiedad, planta, equipos y vehículos	142.819	194.752
Provisión Impuesto a la renta	(54.889)	(54.889)
Resultado integral del año, neto de impuestos	12.320.373	16.303.058
Fuente: información proporcionada por la compañía		
Elaboración: Elizabeth Erazo		

4.8. Aplicación de la NIC 12 – Impuesto a las Ganancias en el año 2011.

El año 2011, fue el primer año de preparación de estados financieros bajo NIIF. A tal efecto, al 31 de diciembre de 2011 se realizó el análisis y registro contable del impuesto a las ganancias cuyos resultados presento a continuación.

Impuesto a la renta corriente

El cálculo del Impuesto a la Renta de la Compañía fue el siguiente:

Utilidad antes de la provisión para impuesto a la renta	4.624.560
Más (menos)	
Gastos no deducibles	790.822
Deducción adicional por incremento neto de personal	(28.240)
Utilidad gravable	5.387.142
Tasa del impuesto a la renta	24%
Impuesto a la renta causado	1.292.914
Impuesto mínimo	1.335.817
Impuesto a la renta del ejercicio fiscal	1.335.817
Menos - Retenciones y anticipos	1.666.428
Saldo a favor	330.611

Como podemos observar el cálculo determinado por la empresa, basado en la utilidades, dio como resultado un Impuesto a la Renta de USD 1.292.914, sin embargo, el cálculo del anticipo para el año 2011, basado en el total de activos, patrimonio, ingresos gravados y gastos deducibles del año 2010, generó un valor de USD 1.335.817, por lo tanto, el valor de Impuesto a la Renta causado por el año 2011 fue de USD 1.335.817.

La Compañía había pagado en concepto de retenciones realizadas por sus clientes y anticipos la suma de USD 1.666.428, por lo tanto, tuvo un saldo a favor por USD 330.611. Según información de la Empresa, este valor pagado en exceso fue reclamado a la administración tributaria, y en octubre de 2012, recibió una nota de crédito por el 99.1% del monto reclamado más los intereses correspondientes.

Para poder determinar el efecto entre el gasto por Impuesto a la Renta y el producto de la utilidad contable multiplicada por la tasa del impuesto al 31 de diciembre, a continuación, presento la correspondiente conciliación:

Utilidad antes de la provisión para impuesto a la renta	4.624.560
Tasa de impuesto a la renta	24%
Gasto impuesto a la renta	1.109.894
Más (menos) efectos	
Deducciones adicionales	(6.778)
Gastos no deducibles	126.193
Efecto del impuesto mínimo	42.903
Efecto del cambio de tasa	5.302
Impuesto a la renta reconocido en resultados	<u>1.277.514</u>

El registro contable del Impuesto a la renta corriente fue:

Cuenta	Débito	Crédito
Gasto impuesto a la renta	1.277.514	
Impuesto a la renta por pagar		1.277.514
Suman	1.277.514	1.277.514

Impuesto a la renta diferido

En atención a las normas de la NIC 12, la Compañía realizó el análisis de las diferencias temporales para determinar el correspondiente Impuesto a la renta diferido. En el siguiente cuadro presento el detalle de los efectos de las diferencias temporales:

	Balance general 2011	Estado de resultados integrales 2011
Provisión para inventarios obsoletos	79.710	(79.710)
Pasivos corrientes	3.933	-3933
Diferencia en tasas de depreciación	(42.846)	42.846
Provisión por jubilación patronal y desahucio	17.506	(17.506)
Activo por impuesto diferido, neto	58.303	(58.303)

El registro contable del Impuesto a la renta diferido fue:

Cuenta	Débito	Crédito
Impuesto diferido activo	58.303	
Impuesto a la renta por pagar		58.303
Suman	58.303	58.303

En consecuencia, en el siguiente registro contable, presento el efecto total del Impuesto a la renta corriente y diferido:

Cuenta	Débito	Crédito
Gasto impuesto a la renta	1.277.514	
Impuesto diferido activo	58.303	
Impuesto a la renta por pagar		1.335.817
Suman	1.335.817	1.335.817

Como se puede observar, el impuesto a la renta por pagar, equivalió al valor determinado como anticipo para el año 2011, basado en el total de activos, patrimonio, ingresos gravados y gastos deducibles del año 2010, cuyo monto es USD 1.335.817, como cité previamente.

4.9. Reversión del Impuesto a la renta diferido en el año 2012

En mayo de 2012, se publica la **Circular del SRI No. 7 - A las sociedades, personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad que deban declarar y pagar el impuesto a la renta y su anticipo**⁵¹, y con aplicación para efecto del impuesto a la renta desde el ejercicio fiscal 2012, considerando lo establecido en el segundo inciso del Artículo 11 del Código Tributario⁵² sobre la vigencia de la Ley.

La mencionada Circular del SRI No. 7 (cuyo texto completo se incluye como Anexo 3 de este documento), establece lo siguiente:

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

3. En consecuencia, aquellos gastos que fueron considerados por los sujetos pasivos como no deducibles para efectos de la

⁵¹ Suplemento al RO 442 de 6 de mayo de 2012

⁵² "...las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día siguiente del año calendario siguiente, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores"

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

Estas disposiciones generaron diversas interpretaciones entre los profesionales Contables y Legales, porque en esencia, eliminarían la posibilidad de utilizar como gastos deducibles en años futuros aquellas estimaciones contable-financieras que se realizan en un año en aplicación de las NIIF, pero que al no estar contempladas como gastos deducibles en la norma tributaria, se incluyen en la conciliación tributaria y el efecto tributario se contabiliza como un Impuesto Activo Diferido. Específicamente, en la Compañía Toyota del Ecuador S. A. sucede con la Estimación por Obsolescencia de Inventarios, la diferencia en la depreciación de Propiedades y equipos (Activos Fijos) generada por la diferencia en los tiempos de vida útil financieros y tributarios, y la Provisión para Jubilación Patronal correspondiente a los empleados que no han cumplido 10 años en la empresa, que se registra contable-financieramente en base a un estudio Actuarial externo y tributariamente no es reconocido como gasto deducible.

La Gerencia o Administración de Toyota del Ecuador. S. A., después de revisar las normas que constan en el Circular del SRI No. 7, y de varias reuniones con sus asesores financieros y legales, decidió eliminar el registro del Impuesto Diferido Activo, considerando:

- que a partir del año 2012, por ejemplo, a pesar que se efectuó un baja de inventarios –cumpliendo con todos los procedimientos previstos para el efecto: destrucción ante Notario Público- no se podría aplicar la “utilización” de la estimación contable realizada en el año 2011 como un gasto deducible del 2012, pero, sí se podrá afectar directamente como un gasto deducible el valor de los inventarios destruidos. Este es el ejemplo de los inventarios.
- El valor del Impuesto Diferido Activo, registrado en el año 2011, fue por USD 58.303, que, desde el punto de vista de importancia relativa dentro de los Estados Financieros de Toyota del Ecuador S. A. al 31 de diciembre de 2011 y de 2012, no reviste un valor importante, tal cual se demuestra en el siguiente cuadro:

	<u>31/12/2011</u>	<u>31/12/2012</u>
Total de Activos	67.042.003	59.108.724
Impuesto Diferido Activo	58.303	58.303
Impacto	0,0000015%	0,0000017%
Total de Costos y Gastos	162.580.976	161.181.502
Impuesto Diferido Activo	58.303	58.303
Impacto	0,0000006%	0,0000006%

La NIC 8 – Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, que es parte de las NIIF, prescribe los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios contables en las políticas contables, de los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores. Esta norma trata de realzar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una

entidad, así como la comparabilidad con los estados financieros emitidos por ésta en períodos anteriores, y con los elaborados por otras entidades. La NIC 8 define como Políticas contables: son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros. Por otro lado, entre las definiciones de la NIC 8 se encuentra la de “Materialidad (o importancia relativa)”: las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales o tienen importancia relativa si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios sobre la base de los estados financieros. La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante. En base a lo citado, la Compañía, después del respectivo análisis de las normas tributarias, que constan en párrafos anteriores y la importancia relativa o materialidad del valor del impuesto a la Impuesto Diferido Activo en el año 2012, consideró que las diferencias temporales que se habían determinado como tales al 31 de diciembre del año 2011, ya no se clasifican como tales sino como diferencias permanente. En base a esta decisión, procedió a eliminar el Impuesto a la renta diferido y realizó el siguiente registro contable:

Cuenta	Débito	Crédito
Gasto impuesto a la renta	58.303	
Impuesto diferido activo		58.303
Suman	58.303	58.303

Capítulo V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1. Conclusiones

La empresa Toyota del Ecuador S. A. cumpliendo con la legislación societaria, realizó el proyecto de cambio de base de estimación contable de NEC (Normas Ecuatorianas de Contabilidad) a NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera) en el año 2011. Entre los registros contables que se generaron con este cambio se encuentra el reconocimiento de un Impuesto Diferido Activo (estipulado en la NIC -Norma Internacional de Contabilidad -12 – Impuesto a las Ganancias) por USD 58.303, basado en las denominadas diferencias temporales generadas por la Estimación por Obsolescencia de Inventarios, la diferencia de gasto por depreciación de Propiedades y equipos (Activos Fijos) derivada de la diferencia en los tiempos de vida útil financieros y tributarios, y la Provisión para Jubilación Patronal correspondiente a los empleados que no han cumplido 10 años en la empresa, que se registra contable-financieramente en base a un estudio Actuarial externo y tributariamente no es reconocido como gasto deducible sino a partir de que cada empleado cumple 11 años de trabajo ininterrumpido en una misma empresa.

La empresa Toyota del Ecuador S. A. como parte de los procedimientos, preparó la correspondiente política y procedimiento (ver Anexo 2) para la aplicación de las normas incluidas en la NIC 12.

La promulgación de la Circular del SRI No. 7 - A las sociedades, personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad que deban declarar

y pagar el impuesto a la renta y su anticipo⁵³, publicada en mayo de 2012 y con aplicación al ejercicio fiscal 2012, considerando lo establecido en el segundo inciso del Artículo 11 del Código Tributario⁵⁴ sobre la vigencia de la Ley, llevó a un análisis diferente a la Compañía respecto de la aplicabilidad o no del Impuesto Diferido Activo registrado en el año 2011. Existen dos interpretaciones entre los profesionales Contables y Legales sobre las disposiciones de esta Circular, la una considera que no afecta la aplicación del concepto de Impuestos Diferidos y la otra considera que lo elimina totalmente.

La mencionada Circular del SRI No. 7 (cuyo texto completo se incluye como Anexo 3 de este documento), establece lo siguiente:

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

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

⁵³ Suplemento al RO 442 de 6 de mayo de 2012

⁵⁴ “...las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día siguiente del año calendario siguiente, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores”

Estas disposiciones ocasionaron que la Administración de Toyota del Ecuador S. A., considerando además la importancia relativa del valor registrado como Impuesto Activos Diferido:

	<u>31/12/2011</u>	<u>31/12/2012</u>
Total de Activos	67.042.003	59.108.724
Impuesto Diferido Activo	58.303	58.303
Impacto	0,0000015%	0,0000017%
Total de Costos y Gastos	162.580.976	161.181.502
Impuesto Diferido Activo	58.303	58.303
Impacto	0,0000006%	0,0000006%

decidiera eliminar de sus registros contables el citado valor y además eliminar la política y procedimiento de aplicación de las NIC 12.

La normativa contable no debe, no puede y de hecho no lo hace, transgredir las leyes propias de cada país y de igual manera la legislación de cada país no deben inmiscuirse con lo prescrito en las normas contables. Las reglas para preparar la Contabilidad y los Estados Financieros de las empresas, y las normas legales para preparar la base de cálculo del Impuesto a la Renta son dos cosas distintas, que si bien tienen ciertas bases comunes, su propósito es diferente y no es opuesto el uno del otro. Para la preparación de los Estados Financieros no se requiere de asesoría legal porque tiene sus propias normas profesionales específicos, mientras que para el establecimiento de las bases de cálculo de los diferentes impuestos se utiliza la información financiera y se aplica la norma tributaria, específicamente en el cálculo del Impuesto a la Renta, que grava a las ganancias de las empresas. Para que se pueda utilizar la información financiera (Estados de Pérdidas y Ganancias o de Resultados) y preparar la base de cálculo del Impuesto a la Renta existe un mecanismo que se utiliza en muchos países del

mundo y que se llama “Conciliación Tributaria”, cálculo en el cual se consideran todas aquellas previsiones legales sobre gastos no deducibles e ingresos exentos para determinar la base de cálculo del Impuesto a la Renta.

Es importante, también considerar que, en el Ecuador hay dos bases de cálculo del Impuesto a Renta, el uno en base a las ganancias y el otro, el Anticipo del Impuesto a la Renta (sobre Activos totales, Patrimonio, Ingresos gravado y Costos/Gastos deducibles), que generan diferentes valores de Impuesto a la Renta, dependiendo de cuál de los dos sea mayor, y por lo tanto generando una tarifa de Impuesto a la Renta diferente para cada empresa. Por tanto, no se puede afirmar que la tasa del Impuesto a la Renta en el Ecuador es del 22%, tal cual está prescrito en el Artículo 37 de la LORTI.

Por esta situación, al no existir una tasa uniforme para el cálculo del Impuesto a la Renta, se está transgrediendo principios constitucionales como son los establecidos en el Artículo 11 de la Constitución de la República del Ecuador, que en el numeral 2 dice: “Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades”, para el caso del Impuesto a la Renta de acuerdo a lo analizado puedo mencionar que cada sociedad y persona natural obligada a presentar la base del Impuesto a la Renta en base a la Contabilidad tiene una tasa distinta para dicho cálculo.

La normativa tributaria comentada podría ser considerada como inconstitucional e inequitativa, situación que incidiría en una falta de interés en invertir en nuestro país.

El sistema indicado, contraría también lo prescrito en el Artículo 6 del Código Tributario, el que dispone que el fin de la recaudación tributaria entre otros tiene es la estimulación de la inversión y de la reinversión. Si analizamos la

situación actual del país podemos ver que la inversión nacional y extranjera ha decrecido, en parte, por la falta de reglas claras en cuanto a los tributos que debe pagarse y el incremento de estos en forma constante. Además iría contra el principio de fiscalidad conocido como de eficiencia económica, que indica que el fisco debe dar neutralidad al medio en el cual deben tomar decisiones los agentes económicos.

Analizando la fórmula del anticipo del Impuesto a la Renta, se observa que si una empresa invierte en un mayor inventario para satisfacer de mejor manera la demanda de sus clientes, lo que incrementará también es el valor del Anticipo del Impuesto a la Renta que debe pagar el año siguiente por los resultados del siguiente año que aun ni siquiera a comenzando a transcurrir.

De igual manera, si la empresa decide invertir en nueva maquinaria para mejorar su producción, la adquisición de esta, tendrá un efecto de incremento en el anticipo del impuesto a la renta del año siguiente, pudiendo ser este anticipo, no un abono del impuesto a la renta sino un pago mínimo de impuesto aunque la empresa no hubiere generado utilidad alguna.

5.2. Recomendaciones

1. La Compañía Toyota del Ecuador S. A. debería de evaluar la mejor forma de aplicación de la deducibilidad por las provisiones efectuadas en cada año para períodos futuros y de ser el caso registrar el impuesto diferido. Las diferencias entre las normas financieras (NIIF) y normas legales para establecer la base de cálculo del Impuesto a la Renta podrían ser importantes en futuros años y la

Compañía podría no estar presentando adecuadamente su información financiera, sino aplica lo establecido en la NIC 12.

2. Las NIIF evolucionan permanentemente y cada año existen cambios a las normas, nuevas normas e interpretaciones, por lo que sería recomendable que la Administración de Toyota del Ecuador S. A. y sus asesores consideren analizar por separado las normas tributarias de las normas contable financieras.

3. La política tributaria debe estimular el empleo, la producción de bienes y servicios y la distribución de riqueza, para lo cual es necesario que la normativa tributaria permita tener claridad y seguridad en la aplicación de las NIIF y sus efectos tributarios, sin que éstas generen riesgos y contingencias tributarias futuras a los contribuyentes. Esto implica que para efectos tributarios se considere exclusivamente lo permitido en las disposiciones legales generando estados financieros independientemente, vía conciliación tributaria, para propósitos tributarios.

4. Los entes reguladores deben mantener una política transparente, clara y a largo plazo, para que podamos atraer a la Inversión Extranjera

6. Es importante para el Ecuador el formar parte del mundo de los negocios que actualmente esta tan globalizado por lo que es necesario se adopten las Normas Internacionales de Información Financiera, en su totalidad para que seamos considerados dentro de este proceso de expansión mundial.

7. Las Entidades de control deben revisar las normas que dictan para la aplicación en los negocios, para que los empresarios puedan tener un mejor desenvolvimiento en cuanto a toda la información que requieren estas entidades de control y no sea una carga el tener que presentar lo requerido. Actualmente en el Ecuador, se está haciendo una campaña masiva para incentivar la cultura

tributaria, para que de esta forma todos tengamos los conocimientos necesarios para ser partícipes de los procesos de evolución en cuanto a la aplicación de la normativa tributaria se refiere.

8. Se recomienda que la Administración Tributaria mantenga su política de ayuda a través de especialistas en el tema de las NIIF, para ayudar a los contribuyentes con la adecuada aplicación de estas en los negocios que así lo requieren.

9. Se recomienda reconocer una contabilidad financiera bajo NIIF muy independiente de la contabilidad tributaria. Se debe tener clara la separación que debe existir entre las resoluciones emitidas por los entes de control tributario y las normas a aplicarse en la elaboración de los Estados Financieros. Aunque lo ideal sería que exista una armonía entre lo legal y lo contable, para facilidad de los empresarios.

11. Es necesario que el país se abra al mundo para lo cual las leyes deben ser claras y transparentes, y siempre a beneficio de los ecuatorianos para que libremente podamos crecer económicamente para poder enmarcarnos dentro del giro integrador del mundo y así como miembros de la comunidad mundial poder dejar un país próspero a nuestros descendientes.

SIGLAS

APB “Accounting Principles Board”.-Consejo de Principios Contables

AICPA “American Institute of Certified Public Accountants”.-Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados

AID.- Activo por Impuesto Diferido

CAP.- Comité de Pronunciamientos Contables

CINIIF.- Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera

FASB “Financial Accounting Standard Board”.-Consejo de Normas de Contabilidad Financiera.

GAAP (“General Accounting Accepted Principles”).-Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

IAS (“International Accounting Standards”.- Normas Internacionales de Contabilidad

IASB (“International Accounting Standard Board”).-Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad

IASC (“International Accounting Standards Committee”).-Comité Internacional de Normas Contables. Grupo compuesto por profesionales de Estados Unidos, Inglaterra, Alemania, Francia, Canadá y Japón, entre otros países, que periódicamente se reúnen para proponer normas contables de aplicación internacional.

IFRIC (“*International Financial Reporting Interpretations Committee*”).-Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera.

IFRS (“*International Financial Reporting Standards*”).- nombre original en el idioma inglés de las Normas Internacionales de Información Financiera.

JB.- Junta Bancaria

LORTI.- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

NEC.- Normas Ecuatorianas de Contabilidad

NIAS.- Normas Internacionales de Auditoría

NIC.- Normas Internacionales de Contabilidad

NIIF.- Normas Internacionales de Información Financiera

ORI.- Otros resultados integrales

PID.- Pasivos por Impuesto Diferido

PCGA.- Principios de Contabilidad de General Aceptación

PYMES.- Pequeñas y medianas empresas

RALORTI.- Reglamento de Aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

RO.- Registro Oficial

SC.- Superintendencia de Compañías

SEC “Securities and Exchange Commission”.- es un órgano público que se encarga de supervisar el Mercado de valores de los Estados Unidos de América.

SIC “Standing Interpretations Committee”.- Comité de Interpretaciones de Estándares.

SRI.- Servicio de Rentas Internas

USGAAP (“General Accounting Accepted Principles in USA”).-Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos de América

BIBLIOGRAFÍA

1. Jorge José Gil. Impuesto Diferido, Nuevo Método basado en el balance: Enfoque práctico de temas simples y complejos, Buenos Aires, Osmar Buyatti, 2008.
2. Mario Arturo Hansen-Holm, Manual para Implementar las Normas Internacionales de Información Financiera, Guayaquil – Ecuador, Distribuidora de Textos del Pacífico, Edición No. 1, año 2009.
3. Hansen-Holm, Manual de Obligaciones Tributarias –con aplicación para el pago y declaración del impuesto a la renta, Distribuidora de Textos del Pacífico S. A., Guayaquil, Edición No. 2, 2011.
4. Vernon Mesén Figueroa, Aplicaciones prácticas de las NIIF, Editorial Tecnológica de Costa Rica, 2008.
5. Rodrigo Patiño Ledesma, Sistema Tributario Ecuatoriano, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo, Universidad Técnica Particular de Loja. Loja 2004.
6. Marcos Puruncajas J., Normas Internacionales de Información Financiera NIIF Casos Prácticos, Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja, Junio 2011.
7. Carlos Federico Torres, Nuevas Normas Contables Profesionales, Argentina, Editorial Universidad Nacional del Litoral Santa Fé.
8. Jorge E. Zapata, Análisis Práctico y Guía de Implementación de NIIF 2011, incluye NIIF para Pymes, Edición Abya-Yala , Quito –Ecuador, 2011.

9. Eduardo Martínez Abascal, Finanzas para Directivos, Mc Graw Hill, España.
10. Dr. Washington Durango, Legislación Tributaria, Corporación de Estudios y Publicaciones, Segunda Edición, Quito, 1993.
11. Cultural S.A, Diccionario de Contabilidad y Finanzas, Madrid España.
12. Luis Luna Osorio, Diccionario de Términos de Economía Internacional, Pudeleco Editores S.A. Quito, Ecuador, septiembre 2004.
13. Federación Nacional de Contadores del Ecuador, Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC), Primera Edición. Pudeleco Editores S.A, Quito, Ecuador.
14. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Versión Profesional, Corporación de Estudios y Publicaciones.
15. Joseph-H Vlaemminck, Historia y Doctrinas de la Contabilidad, Editorial E.J.E.S, Madrid 1961.
16. Econ. Marlon Manyá Orellana, Apuntes de Fiscalidad Internacional, Gríde, Edición No. 1, junio, 2009.
17. Samuel Alberto Mantilla B, Estándares/Normas Internacionales Información Financiera IFRS (NIIF), Ecoe Ediciones Ltda, Colombia, Enero 2006.
18. Enrique Fowler Newton, Normas Internacionales de Información Financiera, 1ª Edición, Buenos Aires, 2006.
19. Análisis Económico & Tributario Ecuador 2012, Comunicaciones Públicas, Quito, Ecuador.

20. Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador, Pronunciamientos sobre Normas de Contabilidad Financiera, Ecuador.
21. Análisis y aplicación práctica de la NIC 12 “Impuesto a la Renta”. Casos prácticos utilizando el PDT 670 – Renta Anual 2011 (Informe Completo). 28/08/2013, <http://www.asesorempresarial.com>.
22. CPA Gustavo Tobar, Seminario Cámara de Comercio Quito, Implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF’s) en el Ecuador.
23. HLB Consultores Morán Cedillo, Auditores Independientes, NIC Cifras octubre 2008 Impuesto a la Renta (diferido): La NIC más desconocida y polémica.
24. Econ. Carlos Illescas, Mgs, ¿Tiene efecto en la Recaudación Tributaria la Aplicación del Impuesto Diferido Establecido en la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, Gaceta Sansana, 09 enero de 2013.
25. Dr. Jorge J. Gil, Taller de Aplicación de la Contabilización del Impuesto a las Ganancias por el método del pasivo (Basado en el Balance), AENA, Febrero 2012, Quito, Ecuador.

ANEXOS

Listado de normas contables	Responsable(s)	Se realizará en el mes de:				
		Año 2009				Año 2010
		Marzo	Abril	Mayo	Junio	Enero
NIC-1: PRESENTACION DE ESTADOS FINANCIEROS						
Nivel de Impacto:	Medio					
Posibles efectos:	Remisión de los estados financieros con base en los requerimientos de las NIIF					
Plan de trabajo:	<ol style="list-style-type: none"> Preparación de nuevos estados de situación financiera Preparación de nuevos estados de resultados integrales Preparación de nuevos estados de evolución patrimonial Preparación de nuevos estados de flujos de fondos Revelar las nuevas políticas contables adoptadas, cambios en estimaciones contables, correcciones de errores y demás información requerida por las NIIF's. Revelar políticas de administración de riesgo 	John Peralta / Arturo Salvador				
		John Peralta / Arturo Salvador				
		John Peralta / Arturo Salvador				
		Diana Villagrán / Arturo Salvador				
		John Peralta / Arturo Salvador				
		John Peralta / Arturo Salvador				
NIC-2: INVENTARIOS						
Nivel de Impacto:	Ninguno					
Posibles efectos:	Ajustes con cambios en las estimaciones de provisiones para obsolescencia de inventarios.					
Plan de trabajo:	<ol style="list-style-type: none"> Revisión y modificación, si fuera necesario de la política y procedimiento para cálculo de provisión de obsolescencia de inventarios, tanto de repuestos como de vehículos en stock y vehículos en depósito comercial 	John Peralta / Arturo Salvador				
		John Peralta / Arturo Salvador				
NIC-7: ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO						
Nivel de Impacto:	Bajo					
Posibles efectos:	Ninguno					
Plan de trabajo:	Realizar la preparación mensual del Estado de Flujo de Efectivo además del anualizado	Diana Villagrán / Arturo Salvador				
		Diana Villagrán / Arturo Salvador				
NIC-8: POLITICAS CONTABLES, CAMBIOS EN POLITICAS, CAMBIOS EN ESTIMACIONES Y ERRORES						
Nivel de Impacto:	Alto					
Posibles efectos:	Aplicación retroactiva de cambios en políticas contables y corrección de errores contables, así como la aplicación prospectiva de cambios en estimaciones contables					
Plan de trabajo:	<ol style="list-style-type: none"> Selección de políticas contables para el registro de: a) provisiones de cuentas incobrables, b) provisiones de obsolescencia de inventarios, y c) impuestos diferidos Corrección de errores contables relacionados con: a) los porcentajes de depreciación, b) registro de obligaciones laborales postempleo, etc. 	John Peralta / Diana Villagrán / Arturo Salvador				
		John Peralta / Diana Villagrán / Arturo Salvador				
		John Peralta / Diana Villagrán / Arturo Salvador				
		John Peralta / Diana Villagrán / Arturo Salvador				
NIC-10: HECHOS OCURRIDOS DESPUES DE LA FECHA DEL BALANCE						
Nivel de Impacto:	Ninguno					
Posibles efectos:	No aplica					
Plan de trabajo:	<ol style="list-style-type: none"> No aplica 					
NIC-11: CONTRATOS DE CONSTRUCCION						
Nivel de Impacto:	Ninguno					
Posibles efectos:	No aplica					
Plan de trabajo:	No aplica					
NIC-12: IMPUESTO SOBRE LAS GANANCIAS						
Nivel de Impacto:	Medio					
Posibles efectos:	Registro contable de los efectos tributarios relacionados con las diferencias existentes entre el valor contable y el valor fiscal de los activos y pasivos de la compañía. Incluye también el registro contable de los efectos tributarios de otras diferencias temporales					
Plan de trabajo:	<ol style="list-style-type: none"> Preparar auxiliares tributarios de activos y pasivos que sufrieron cambios durante el proceso de conversión a NIIF's Obtener conciliaciones tributarias de los últimos 3 años, es decir, desde la constitución de la compañía Calcular el monto de los impuestos diferidos acumulados y sus efectos a corto y largo plazo Revelar los conceptos que dan origen a la contabilización de los impuestos diferidos 	John Peralta / Diana Villagrán / Silvia Moreno / Arturo Salvador				
		John Peralta / Diana Villagrán / Silvia Moreno / Arturo Salvador				

Listado de normas contables	Responsable(s)	Se realizará en el mes de:				
		Año 2009				Año 2010
		Marzo	Abril	Mayo	Junio	Enero
NIC-16: PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO Nivel de Impacto: Alto Posibles efectos: Reconocimiento de: a) Registro de los inmuebles de la compañía a valores razonables de mercado, b) eventual corrección de errores en el cálculo de la depreciación acumulada de los activos fijos y c) potencial deterioro de activos fijos que ya no se está usando Plan de trabajo: <ol style="list-style-type: none"> 1 Obtener avalúos de los inmuebles (efectuados por peritos independientes) 2 Registro de la corrección de la depreciación acumulada de los activos fijos (aplicación retroactiva) 3 Efectuar un conteo físico de activos fijos e identificar posibles activos que la compañía ya no esté usando o estén deteriorados 4 Diseñar en excel un listado de activos fijos contable y otro fiscal 5 Revelar en notas: a) el deterioro de activos, b) los efectos derivados de la corrección de errores contables, c) tasas de depreciación, d) valor residual, etc. 	John Peralta / Francisco Gallegos					
NIC-17: Arrendamientos Nivel de Impacto: No aplica Posibles efectos: No aplica Plan de trabajo: No aplica						
NIC-18: INGRESOS ORDINARIOS Nivel de Impacto: Bajo Posibles efectos: Registro adecuado de los ingresos por servicios prestados <ol style="list-style-type: none"> 1 Revelar en notas: a) la metodología adoptada por la compañía para medir los ingresos devengados hasta el cierre de cada año, b) revelar el monto de ingresos reconocidos y no facturados, etc. 	John Peralta / Diana Villagrán					
NIC-19: BENEFICIOS A EMPLEADOS Nivel de Impacto: Ninguno Posibles efectos: No aplica Plan de trabajo: 1 No aplica						
NIC-20: CONTABILIZACION DE SUBVENCIONES DEL GOBIERNO Nivel de Impacto: Ninguno Posibles efectos: No aplica Plan de trabajo: No aplica						
NIC-21: EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA Nivel de Impacto: Ninguno Posibles efectos: No aplica Plan de trabajo: No aplica						
NIC-23: COSTOS POR PRESTAMOS Nivel de Impacto: Ninguno Posibles efectos: No aplica Plan de trabajo: No aplica						
NIC-24: INFORMACION A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS Nivel de Impacto: Bajo Posibles efectos: Revelar un resumen de transacciones efectuadas durante el año con partes vinculadas así como un detalle de los saldos pendientes de cobro o pago con partes vinculadas Plan de trabajo: <ol style="list-style-type: none"> 1 Revelar en nota a los estados financieros un detalle de transacciones efectuadas durante el año con partes vinculadas 2 Revelar en nota a los estados financieros un detalle de los saldos pendientes de cobro y/o pago al cierre del ejercicio contable 	John Peralta / Diana Villagrán					

Listado de normas contables	Responsable(s)	Se realizará en el mes de:				
		Año 2009				Año 2010
		Marzo	Abril	Mayo	Junio	Enero
NIC-26: CONTABILIZACION E INFORMACION FINANCIERA SOBRE PLANES DE BENEFICIO POR RETIRO						
Nivel de Impacto: Bajo						
Posibles efectos: na						
Plan de trabajo: 1 na						
NIC-27: ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y SEPARADOS						
Nivel de Impacto: No aplica						
Posibles efectos: No aplica						
Plan de trabajo: 1 No aplica						
NIC-28: INVERSIONES EN ASOCIADAS						
Nivel de Impacto: No aplica						
Posibles efectos: No aplica						
Plan de trabajo: 1 No aplica						
NIC-29: INFORMACION FINANCIERA EN ECONOMIAS HIPERINFLACIONARIAS						
Nivel de Impacto: No aplica						
Posibles efectos: No aplica						
Plan de trabajo: 1 No aplica						
NIC-31: PARTICIPACION EN NEGOCIOS CONJUNTOS						
Nivel de Impacto: No aplica						
Posibles efectos: No aplica						
Plan de trabajo: 1 No aplica						
NIC-32: INSTRUMENTOS FINANCIEROS - PRESENTACION						
Nivel de Impacto: Bajo						
Posibles efectos: No aplica						
Plan de trabajo: 1 No aplica						
NIC-33: GANANCIAS POR ACCION						
Nivel de Impacto: No aplica						
Posibles efectos: No aplica						
Plan de trabajo: 1 No aplica						
NIC-34: INFORMACION FINANCIERA INTERMEDIA						
Nivel de Impacto: No aplica						
Posibles efectos: No aplica						
Plan de trabajo: 1 No aplica						
NIC-36: DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS						
Nivel de Impacto: Alto						
Posibles efectos: Registro de los activos a su importe recuperable cuando este monto sea inferior a su valor en libros						
Plan de trabajo: 1 Preparar planilla "búsqueda de indicios de deterioro"	John Peralta / Diana Villagrán					
2 Preparar un resumen en el que conste la aplicación de la política para el cálculo de cuentas incobrables y registrar cualquier pérdida no reconocida						
3 Carta del asesor tributario sobre la recuperabilidad de las retenciones en la fuente						
4 Identificar los activos fijos importantes de la empresa y verificar si estos activos están en uso o no						
5 Identificar los activos fijos que estan en uso y que no constan en registros contables						
6 Calcular el "Valor de uso" de los activos mencionados en el paso 4 y 5						
7 Solicitar que un profesional independiente realice un estudio para estimar el "Valor de mercado" de los activos mencionados en el paso 5 y 6						
8 Revelar posibles pérdidas por deterioro y las circunstancias bajo las cuales se tuvo que reconocer éstas pérdidas						

Listado de normas contables	Responsable(s)	Se realizará en el mes de:				
		Año 2009				Año 2010
		Marzo	Abril	Mayo	Junio	Enero
NIC-37: PROVISIONES, ACTIVOS CONTINGENTES Y PASIVOS CONTINGENTES						
Nivel de Impacto: No aplica						
Posibles efectos: No aplica						
Plan de trabajo: 1 No aplica						
NIC-38: ACTIVOS INTANGIBLES						
Nivel de Impacto: No aplica						
Posibles efectos: No aplica						
Plan de trabajo: 1 No aplica						
NIC-39: INSTRUMENTOS FINANCIEROS - RECONOCIMIENTO Y MEDICION						
Nivel de Impacto: Bajo						
Posibles efectos: Verificar que los instrumentos financieros (activos y pasivos financieros) estén adecuadamente registrados a su valor razonable de mercado						
Plan de trabajo: 1 Preparar planilla donde se identifiquen los activos y pasivos financieros y verificar su adecuada valoración 2 Revelar las condiciones existentes para la administración de activos y pasivos financieros	John Peralta / Diana Villagrán					
NIC-40: PROPIEDADES DE INVERSION						
Nivel de Impacto: No aplica						
Posibles efectos: No aplica						
Plan de trabajo: 1 No aplica						
NIC-41: ACTIVOS BIOLÓGICOS						
Nivel de Impacto: No aplica						
Posibles efectos: No aplica						
Plan de trabajo: No aplica						
NIIF-1: ADOPCION DE LAS NIIF's POR PRIMERA VEZ						
Nivel de Impacto: Alta						
Posibles efectos: Verificar que los estados financieros convertidos con base NIIF cumpla con los siguientes pasos: a) no registrar activos y pasivos que no cumplan con NIIF, b) registrar activos y pasivos que cumplan con NIIF, c) reclasificar lo solicitado en las NIIF y d) aplicar normas de valuación establecidas en las NIIF						
Plan de trabajo: 1 Computar los efectos de conversión al cierre del año 2009 y 2010 2 Revelar las variaciones patrimoniales, así como en los resultados del año 2009, que surgieron durante el proceso de conversión a NIIF	John Peralta / Diana Villagrán / Arturo Salvador					
NIIF-2: PAGOS BASADOS EN ACCIONES						
Nivel de Impacto: No aplica						
Posibles efectos: No aplica						
Plan de trabajo: 1 No aplica						
NIIF-3: COMBINACIONES DE NEGOCIOS						
Nivel de Impacto: No aplica						
Posibles efectos: No aplica						
Plan de trabajo: 1 No aplica						
NIIF-4: CONTRATOS DE SEGURO						
Nivel de Impacto: No aplica						
Posibles efectos: No aplica						
Plan de trabajo: 1 No aplica						
NIIF-5: ACTIVOS NO CORRIENTES DISPONIBLES PARA LA VENTA						
Nivel de Impacto: No aplica						
Posibles efectos: No aplica						
Plan de trabajo: 1 No aplica						
NIIF-6: EXPLORACION Y EXPLOTACION DE RECURSOS MINERALES						
Nivel de Impacto: No aplica						
Posibles efectos: No aplica						
Plan de trabajo: 1 No aplica						
NIIF-7: INSTRUMENTOS FINANCIEROS - INFORMACION A REVELAR						
Nivel de Impacto: Bajo						
Posibles efectos: No aplica						
Plan de trabajo: 1 No aplica						
NIIF-8: SEGMENTOS DE OPERACION						
Nivel de Impacto: No aplica						
Posibles efectos: No aplica						
Plan de trabajo: No aplica						

TOYOTA DEL ECUADOR S.A.

POLÍTICA CONTABLE FINANCIERA

Política:	Impuestos Diferidos	Política No.:
Responsable de la política:	Finanzas	Categoría: Activos / Pasivos
Autor de la política:	John Peralta	
Aprobado por:	Arturo Salvador / ToyokazuTanaka	
Fecha de preparación:	17-12-2011	
Fecha de aprobación:	19-12-2011	
Principios contables aplicables:	NIC12–Impuestos Diferidos	
Políticas relacionadas:		

TOYOTA DEL ECUADOR S.A.

TABLA DE CONTENIDO

- 1. PROPÓSITO**
- 2. ALCANCE**

- 3. REFERENCIA TÉCNICA**
- 4. RESUMEN DE LA POLÍTICA**

1. PROPÓSITO

Este documento resume la política contable para Toyota del Ecuador S.A. en aplicación de la norma de la NIC 12. Esta política provee una guía de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para el tratamiento contable del impuesto a las ganancias.

2. ALCANCE

La política prescribirá la clasificación, revelación y tratamiento contable del impuesto a las ganancias así como la determinación de su importe en libros, métodos e información a revelar.

3. REFERENCIA TÉCNICA

La compañía aplicará la NIC 12 – Impuestos Diferidos, en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada.

Esta versión incluye las modificaciones resultantes de las NIIF emitidas hasta el 31 de diciembre de 2009.

La NIC 12 Impuesto a las Ganancias fue emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) en octubre de 1996. Sustituyó a la NIC 12 Contabilización del Impuesto a las Ganancias (emitida en julio de 1979).

En mayo de 1999, el párrafo 88 fue modificado por la NIC 10 Hechos Ocurredos después de la Fecha de Balance y en abril de 2000 se efectuaron más modificaciones como consecuencia de la NIC 40 Propiedades de Inversión. En octubre de 2000, el IASC aprobó revisiones para especificar el tratamiento contable de las consecuencias de los dividendos sobre el impuesto a las ganancias.

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad decidió que todas las Normas e Interpretaciones emitidas bajo Constituciones anteriores continuaran siendo aplicables hasta que fueran modificadas o retiradas.

4. RESUMEN DE LA POLÍTICA

Impuesto diferido

Es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto sobre sociedades en periodos futuros derivado de las diferencias temporarias.

Diferencias temporarias

Son las diferencias entre el valor en libros de un activo o un pasivo, y su valor a efectos fiscales. Las diferencias temporales se incluyen, por tanto, entre las diferencias temporarias, cuya definición es más amplia. Las diferencias temporarias pueden ser:

- (a) *diferencias temporarias imponibles*, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar el resultado fiscal correspondiente a los periodos futuros en que el valor en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado, o bien
- (b) *diferencias temporarias deducibles*, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que serán deducibles al determinar el resultado fiscal correspondiente a periodos futuros en que el valor en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

Pasivos por impuestos diferidos

Son las cantidades de impuestos sobre sociedades a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

Activos por impuestos diferidos

Son las cantidades de impuestos sobre sociedades a recuperar en periodos futuros, relacionadas con:

- (a) Diferencias temporarias deducibles;
- (b) Pérdidas fiscales que todavía no han sido utilizadas, y
- (c) Créditos fiscales que todavía no han sido utilizados.

Valor fiscal

El valor fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido a dicho activo o pasivo a efectos fiscales.

El valor fiscal de un **activo** es el **importe que será deducible en el futuro** contra los beneficios económicos imponibles que obtendrá la empresa cuando recupere el valor en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, el valor fiscal será igual a su valor en libros.

El valor fiscal de un **pasivo** es igual a su **valor en libros menos cualquier importe que sea fiscalmente deducible** respecto de tal pasivo en periodos futuros. En el caso de ingresos anticipados, su valor fiscal es su valor en libros, menos cualquier importe de dicho ingreso que no vaya a ser imponible en periodos futuros.

Algunas partidas tienen valor fiscal aunque no se registren como activos ni pasivos en el balance. Es el caso, por ejemplo, de los gastos de investigación y desarrollo registrados como un gasto en el resultado neto contable en el periodo en que se incurren, pero puede ser que no se admita su deducción a efectos de la determinación del beneficio (pérdida) fiscal hasta un periodo posterior. El valor fiscal es el importe que la autoridad fiscal permitirá deducir en periodos futuros.

Cuando el **valor fiscal** de un activo o un pasivo **no resulte obvio**, se debe considerar el **principio fundamental** sobre el que se basa esta Norma, y es que la empresa, con ciertas excepciones muy limitadas, *debe reconocer un pasivo (activo) por impuestos diferidos, siempre que la recuperación del valor contable de un activo o el pago del valor contable de un pasivo vaya a suponer pagos fiscales mayores (menores) que los que resultarían si dichas recuperaciones o pagos no tuvieran consecuencias fiscales.*

5. TRATAMIENTO CONTABLE

5.1. REGISTRO DE ACTIVOS Y PASIVOS POR EL IMPUESTO CORRIENTE

El impuesto corriente correspondiente al periodo en curso y a periodos anteriores que quede pendiente de pago debe registrarse como un pasivo.

Si el importe pagado por el impuesto corriente correspondiente al periodo en curso y a periodos anteriores es superior al importe debido por esos periodos, el exceso se registrará como un activo.

Cuando se utiliza una pérdida fiscal para recuperar el impuesto corriente de periodos anteriores, la empresa registra ese beneficio como un activo en el periodo en que se genera dicha pérdida fiscal dado que es probable que el beneficio fluya a la empresa y se puede medir de forma fiable.

5.2. REGISTRO DE ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

5.2.1. DIFERENCIAS TEMPORARIAS IMPONIBLES

Se debe registrar un **pasivo por impuestos diferidos** *por todas las diferencias temporarias imponibles, salvo los pasivos por impuestos diferidos que surgen de:*

- i) El registro inicial de un fondo de comercio;
- ii) Fondos de comercio cuya amortización no sea deducible a efectos fiscales; o
- iii) El registro inicial de un activo o pasivo por una transacción que:
 - No es una combinación de negocios; y
 - A la fecha de la transacción no afecte al resultado contable ni al resultado fiscal

En cualquier caso, para las diferencias temporarias imponibles asociadas a **inversiones en filiales, sucursales, asociadas y participaciones en negocios conjuntos**, se debe registrar un pasivo por impuesto diferido **excepto** por la parte que cumpla las dos condiciones siguientes:

- i) La matriz es capaz de *controlar la fecha de reversión* de la diferencia temporaria; y
- ii) Es *probable* que la diferencia temporaria *no se revierta en el futuro previsible*.

Origen de las diferencias temporarias imponibles

Cuando el valor contable de un activo es superior a su valor fiscal, como consecuencia, por ejemplo, de **diferencias entre la amortización contable y la fiscal**, el importe de los beneficios económicos imponibles de dicho activo será mayor que el importe que será deducible a efectos fiscales. Esta diferencia es una diferencia temporaria

imponible y la obligación de pagar el impuesto resultante en el futuro es un pasivo por impuestos diferidos. Cuando la empresa recupere el valor del activo, la diferencia temporaria imponible se revertirá y la empresa tendrá beneficio fiscal. Esto hace probable que salgan de la empresa beneficios económicos para el pago de impuestos.

Algunas diferencias temporarias surgen cuando los ingresos y gastos se registran contablemente en un periodo pero se incluyen en el resultado fiscal en un periodo distinto. Estas diferencias se denominan “**diferencias temporales**”.

Otros orígenes son:

a) El coste de adquisición en una **combinación de negocios** se asigna registrando los activos adquiridos y pasivos asumidos por su valor razonable, pero no se realizan ajustes equivalentes a efectos fiscales. Es decir, los valores fiscales de los activos y pasivos no se modifican en la combinación de negocios o lo hacen de forma diferente a los valores en libros. Por ejemplo, cuando el valor en libros de un activo se incrementa hasta su valor razonable en la combinación pero su valor fiscal permanece al coste para su anterior dueño, surge una diferencia temporaria imponible que implicará el registro de un pasivo por impuestos diferidos. Dicho pasivo afectará al fondo de comercio.

b) **Activos revalorizados a su valor razonable** sin cambios en su valor fiscal.

Hay ciertas disposiciones contables que permiten o exigen la revalorización de ciertos activos a su valor razonable. Si esta revalorización contable no va acompañada de una revalorización en el valor fiscal, se originan diferencias temporarias que podrán dar lugar a un activo o un pasivo por impuestos diferidos.

c) **Registro inicial de un activo o pasivo:** se produce cuando el valor fiscal inicial de un activo o pasivo difiere de su valor en libros inicial. Esto puede ocurrir **cuando todo o parte del coste no es fiscalmente deducible**. La forma de registro de las diferencias surgidas depende de la transacción que origine el registro inicial del activo o pasivo:

- En una *combinación de negocios*, se registran los activos y pasivos por impuestos diferidos contra el importe del *fondo de comercio* o del exceso de valor razonable asignado sobre coste de adquisición, en su caso.
- Si la transacción *afecta al resultado contable o al fiscal*, se registran los activos y pasivos por impuestos diferidos así como el gasto o ingreso por impuesto de sociedades *en la cuenta de resultados*.
- Si el origen no es una combinación de negocios y no afecta al resultado contable ni al fiscal, entonces *no se debe registrar el activo o pasivo por impuestos diferidos*. Ni siquiera se podrán registrar los cambios posteriores en dichas partidas no registradas a medida que se amortiza el activo.

d) El valor en libros de **filiales, asociadas, negocios conjuntos y sucursales** (que será la participación de la entidad en los activos netos de estas entidades más el valor en libros del fondo de comercio), pasa a ser diferente del valor fiscal de la inversión (normalmente, el coste). Estas diferencias podrán surgir de:

- Beneficios no distribuidos por estas sociedades
- Cambios en los tipos de cambio cuando la matriz y las filiales tienen distinta moneda; y

- La reducción del valor de la inversión en una asociada para dejarla a su valor recuperable.

5.2.2. DIFERENCIAS TEMPORARIAS DEDUCIBLES

Se debe registrar un **activo** por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias deducibles **en la medida en que sea probable su recuperación**, es decir, que es probable que en el futuro haya beneficio fiscal contra el que se puedan utilizar las diferencias temporarias deducibles, salvo si los activos por impuestos diferidos surgen del registro inicial de un activo o pasivo por una transacción que:

- No es una combinación de negocios; y
- A la fecha de la transacción no afecte al resultado contable ni al resultado fiscal.

Un ejemplo de este caso es el registro de una subvención

En cualquier caso, para las diferencias temporarias deducibles asociadas a inversiones en **filiales, sucursales, asociadas y participaciones en negocios conjuntos**, que surgen cuando el valor en libros de la inversión pasa a ser inferior a su valor fiscal (normalmente, el coste), se debe registrar un activo por impuesto diferido en la medida en que, y sólo en dicha medida, sea probable que:

- i) La diferencia temporaria se va a revertir en el futuro próximo; y
- ii) Habrá beneficio fiscal contra el que se podrán utilizar las diferencias temporarias.

Probabilidad de recuperación

Se entiende que es probable que en el futuro haya beneficio fiscal contra el que se puedan utilizar las diferencias temporarias deducibles **cuando hay diferencias temporarias imponibles suficientes** en relación con la misma autoridad fiscal y el mismo sujeto imponible que se espere **que reviertan**:

- a) en el mismo periodo en que se espera que reviertan las diferencias temporarias deducibles; o
- b) en periodos en que la pérdida fiscal que surge del activo por impuestos diferidos pueda ser compensada con beneficios anteriores o posteriores.

En estos casos, se reconocerá un activo por impuestos diferidos en el periodo en que aparezcan las diferencias temporarias deducibles.

Si no hay suficientes diferencias temporarias imponibles relacionadas con la misma autoridad fiscal y el mismo sujeto imponible, sólo se reconocerán activos por impuestos diferidos en la medida en que:

- a) sea probable que la empresa tenga **suficiente beneficio fiscal** para la misma autoridad fiscal y el mismo sujeto imponible en el mismo periodo en que reviertan las diferencias temporarias deducibles, o en periodos en que la pérdida fiscal que surge del activo por impuestos diferidos pueda ser compensada con beneficios anteriores o posteriores; o
- b) cuando la empresa disponga de oportunidades **de planificación fiscal** para crear beneficios fiscales en los periodos oportunos.

Anexo 2 (7 de 9)

Estas oportunidades son acciones que llevará a cabo la empresa para generar o incrementar ingresos fiscales en un determinado periodo anterior al vencimiento de los plazos de recuperación de créditos fiscales o de pérdidas fiscales.

Si la empresa tiene un **historial de pérdidas recientes**, sólo podrá reconocer un activo por impuestos diferidos si dispone de una cantidad suficiente de diferencias temporarias imponibles, o bien si tiene otra evidencia convincente de que dispondrá en el futuro de suficiente beneficio fiscal, contra el que compensar dichos activos.

En el caso de **pérdidas y créditos fiscales no utilizados**, se registrarán los activos por impuestos diferidos correspondientes, cuando y en la medida en que se puedan compensar con beneficios fiscales de periodos posteriores.

En cada cierre, la empresa revisará los **activos por impuestos diferidos que no tenga registrados en balance** y pasará a reconocerlos por la parte y en la medida en que pase a ser probable su recuperación con beneficios fiscales futuros.

Origen de las diferencias temporarias deducibles

Hay casos en que una parte o todos los importes correspondientes a la **salida de recursos en la liquidación de un pasivo pueden ser deducibles** en la determinación del resultado fiscal, lo cual tiene lugar **en ejercicios posteriores al reconocimiento del pasivo**. En estos casos se produce una diferencia temporaria entre el valor en libros del pasivo y su valor fiscal y consecuentemente se genera un activo por impuestos diferidos por la parte de los impuestos que se vayan a recuperar en el futuro cuando parte de ese pasivo sea deducible en la determinación del resultado fiscal.

Si el **valor fiscal de un activo es superior a su valor contable**, el efecto que se produce es el mismo, la diferencia entre ambos valores genera un activo por impuestos diferidos respecto del impuesto que será recuperable en el futuro.

Ejemplos de diferencias temporarias deducibles que generan activos por impuestos diferidos:

- a) Los gastos correspondientes a los **beneficios por jubilación** de los empleados se registran contablemente a medida que el empleado presta sus servicios en la empresa (es decir, por su devengo), pero se deducen del resultado fiscal cuando la empresa realiza aportaciones a un fondo externo o bien cuando realiza los pagos a los empleados. Se genera una diferencia temporaria entre el valor contable del pasivo y su valor fiscal (que normalmente es nulo). Dicha diferencia genera un activo por impuestos diferidos ya que se producirán flujos económicos para la empresa mediante una deducción en el resultado fiscal cuando se paguen las aportaciones o los beneficios.
- b) Los **gastos de investigación** se registran contablemente como gasto cuando se incurren, pero es posible que se deduzcan en el resultado fiscal en un periodo posterior. La diferencia entre el valor fiscal (importe que será deducible en el futuro) y el valor contable (nulo) es una diferencia temporaria deducible que genera un activo por impuestos diferidos.
- c) En una **combinación de negocios** es posible que se reconozca un pasivo en la adquisición pero sus costes asociados pueden no ser deducibles fiscalmente hasta periodos posteriores. Esto dará lugar a una diferencia temporaria deducible que genera un activo por impuestos diferidos. Asimismo, este activo puede surgir cuando el valor razonable de un activo adquirido sea inferior a su valor fiscal. En ambos casos el activo afectará al importe del fondo de comercio.

- d) Hay ciertos activos que se registran a su **valor razonable** o que pueden estar sujetos a revalorización sin que vaya acompañada de un ajuste en su valor fiscal. En estos casos se originan diferencias temporarias deducibles si el valor fiscal es superior al valor contable.

5.3. REGISTRO DE IMPUESTOS CORRIENTES Y DIFERIDOS

5.3.1. CUENTA DE RESULTADOS

Los impuestos corrientes y diferidos se reconocen como un **ingreso** o un **gasto** en la cuenta de resultados del periodo **excepto** en la medida en que surjan de:

- a) Una **transacción** o hecho que se registra **directamente en patrimonio** en el mismo periodo o en periodos distintos; o
- b) Una **combinación de negocios**

Normalmente los activos y pasivos por impuestos diferidos surgen cuando el gasto o ingreso se registra contablemente en un periodo pero fiscalmente en uno posterior. El impuesto diferido resultante se registra contra resultados. Serían las diferencias temporales.

Si hay una **variación del valor contable** del activo o pasivo por impuestos diferidos que no sea consecuencia de una variación en las diferencias temporarias, dicha variación se registra contra **resultados**, salvo que se refiera a partidas registradas en origen directamente contra patrimonio.

5.3.2. PATRIMONIO

Los impuestos corrientes y diferidos se deben registrar **directamente contra patrimonio neto** si el impuesto se refiere a partidas que se cargan o abonan directamente contra patrimonio neto ya sea en el mismo periodo o en periodos diferentes.

Ejemplos de partidas que se imputan directamente a patrimonio son:

- a) Un ajuste a los resultados acumulados de patrimonio realizado al inicio del ejercicio como consecuencia de cambios en políticas contables o de corrección de errores
- b) Diferencias de conversión en el proceso de consolidación
- c) Registro inicial del componente patrimonial de un instrumento financiero compuesto

Si en el pago de **dividendos** a los accionistas hay una parte que se les retiene y se entrega a la autoridad fiscal (with holding tax), los importes pagados o a pagar se cargan contra patrimonio

5.4. VALORACIÓN

Los **pasivos** o **activos** por los **impuestos corrientes del periodo y de periodos anteriores** deben valorarse por el **importe que se espere pagar o recuperar** de las autoridades fiscales utilizando los tipos impositivos y las leyes fiscales vigentes o prácticamente promulgadas a la fecha de balance, los que sean aplicables según las autoridades fiscales.

Los **activos y pasivos por impuestos diferidos** deben valorarse utilizando **los tipos impositivos esperados** para los periodos en que los activos se vayan a realizar o los pasivos se vayan a liquidar con base en los tipos y en las leyes vigentes o prácticamente promulgadas a la fecha de balance.

Si hay **distintos tipos impositivos** según los niveles de beneficios fiscales, los activos y pasivos por impuestos diferidos se valoran a los **tipos medios esperados aplicables** el resultado imponible de los periodos en que se espera que reviertan las diferencias temporarias.

La valoración de los activos y pasivos por impuestos diferidos deben **reflejar las consecuencias fiscales de las estimaciones que realice la empresa** a la fecha de balance en relación con la recuperación o liquidación de los valores en libros de sus activos y pasivos.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos **no deben ser objeto de descuento financiero**.

El valor contable de **los activos por impuestos diferidos debe revisarse en cada cierre**. Su importe debe reducirse por el importe que deje de ser recuperable como consecuencia de nuevas estimaciones de los beneficios fiscales futuros que no sean suficientes para recuperar la totalidad del activo. Cualquier posible reducción se revertirá cuando vuelva a ser probable que en el futuro haya beneficios fiscales suficientes.

5.5 REVELACIÓN

5.5.1 ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS

Los activos y pasivos por impuestos deben presentarse en **balance por separado del resto de activos y pasivos**.

Los activos y pasivos por **impuestos diferidos** deben presentarse **por separado** de los activos y pasivos por **impuestos corrientes**.

Al separar en balance los activos y pasivos a corto plazo de los de largo plazo, los activos y pasivos por impuestos diferidos deben presentarse como de largo plazo.

Compensación de partidas

La empresa deberá presentar por el neto los **activos y pasivos a corto plazo por impuestos** si, y sólo si:

- a) Tiene un derecho legalmente reconocido a compensar dichas partidas frente a la autoridad fiscal; y
- b) Tiene la intención de liquidarlas por el importe neto o a realizar el activo y a liquidar el pasivo de forma simultánea.

5.5.2 GASTO POR IMPUESTO

El **gasto (ingreso) por impuesto relativo al resultado neto de las actividades continuadas** debe presentarse de forma separada en la cuenta de pérdidas y ganancias.

CIRCULAR

N° NAC-DGECCGC12-00009

**A LOS SUJETOS PASIVOS DE IMPUESTOS ADMINISTRADOS POR EL
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**

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

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

El artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador establece que el régimen tributario se regirá, entre otros, por los principios de generalidad, equidad, eficiencia, simplicidad administrativa y transparencia.

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

Conforme lo dispuesto por el artículo 5 del Código Tributario, el régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad, e irretroactividad.

Por su parte, a través del artículo 1 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno se establece el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la mencionada ley.

El artículo 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno dispone que, en general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta al impuesto a la renta, se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos, señalando además los casos particulares de gastos deducibles, para dichos efectos, que se aplicarán en cada ejercicio impositivo, de conformidad con la ley.

El artículo 16 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece que, en general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios

Anexo 3
(2 de 2)

y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos.

El artículo 7 del mismo cuerpo legal señala que el ejercicio impositivo es anual y comprende el lapso que va del lo. de enero al 31 de diciembre.

En este sentido, el artículo 40 ibídem señala que las declaraciones del impuesto a la renta serán presentadas anualmente, por los sujetos pasivos en los lugares y fechas determinados por el reglamento.

En concordancia, el numeral 1 del artículo 41 de la referida Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece que el saldo adeudado por impuesto a la renta que resulte de la declaración correspondiente al ejercicio económico anterior deberá cancelarse en los plazos que establezca el reglamento.

Con base en las disposiciones constitucionales y legales anteriormente citadas, esta Administración Tributaria recuerda a los sujetos pasivos de impuestos administrados por el Servicio de Rentas Internas, lo siguiente:

1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en concordancia con las disposiciones del reglamento para su aplicación, la deducción de los gastos efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana gravados con impuesto a la renta, y no exentos, deberá ser considerada por los sujetos pasivos, por cada ejercicio fiscal, en atención a la naturaleza anual de este tributo.
2. La aplicación de la deducibilidad de costos y gastos para efectos de la determinación de la base imponible sujeta al impuesto a la renta, se rige por las disposiciones de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su reglamento de aplicación, y en ninguno de estos cuerpos normativos se encuentra prevista la aplicación de una figura de "reverso de gastos no deducibles", para dichos efectos.
3. En consecuencia, aquellos gastos que fueron-considerados por los sujetos pasivos como no deducibles para efectos de la declaración del impuesto a la renta en un determinado ejercicio fiscal, no podrán ser considerados como deducibles en ejercicios fiscales futuros, por cuanto dicha circunstancia no está prevista en la normativa tributaria vigente, y el ejercicio impositivo de este tributo es anual, comprendido desde el lo. de enero al 31 de diciembre de cada año.

Comuníquese y publíquese.

Dictó y firmó la circular que antecede, el economista Carlos Marx Carrasco Vicuña, Director General del Servicio de Rentas Internas, en Quito, D. M., a 24 de mayo del 2012.

Lo certifico.

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

- NIC 1. Presentar estados financieros.
- NIC 2. Existencia.
- NIC 7. Estado de flujos de efectivo.
- NIC 8. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.
- NIC 10. Hechos posteriores a la fecha del balance.
- NIC 11. Contratos de construcción.
- NIC 12. Impuesto sobre las ganancias.
- NIC 14. Información Financiera por Segmentos.
- NIC 16. Inmovilizado material.
- NIC 17. Arrendamientos.
- NIC 18. Ingresos brutos.
- NIC 19. Retribuciones a los empleados.
- NIC 20. Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas.
- NIC 21. Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera.
- NIC 23. Costes por intereses.
- NIC 24. Información a revelar sobre partes vinculadas.
- NIC 26. Contabilización e información financiera sobre planes de prestaciones por retiro.
- NIC 27. Estados financieros consolidados y separados.
- NIC 28. Inversiones en entidades asociadas.
- NIC 29. Información financiera en economías hiperinflacionarias.
- NIC 30. Información a revelar en los estados financieros de bancos y entidades financieras similares.
- NIC 31. Participaciones en negocios conjuntos.
- NIC 32. Instrumentos financieros: Presentación.
- NIC 33. Ganancias por acción.
- NIC 34. Información financiera intermedia.
- NIC 36. Deterioro del valor de los activos.
- NIC 37. Provisiones, activos y pasivos contingentes.
- NIC 38. Activos intangibles.
- NIC 39. Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración.
- NIC 40. Inversiones inmobiliarias,
- NIC 41. Agricultura.