



**ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL**

**“APLICACIÓN DE LAS NIIF CON IMPACTO SOBRE LOS IMPUESTOS  
DIFERIDOS EN LAS EMPRESAS ECUATORIANAS”**

**TESIS DE GRADO**

Previa la obtención del título de:

**MAGISTER EN TRIBUTACIÓN**



Presentado por:

CPA. María de Lourdes Pambabay Calero  
Ing. Ivonne Victoria Reyes García

Guayaquil – Ecuador

AÑO

2009



**MAESTRIA EN TRIBUTACIÓN**

**III PROMOCIÓN**

**ACTA DE SUSTENTACIÓN DE TESIS DE GRADO**

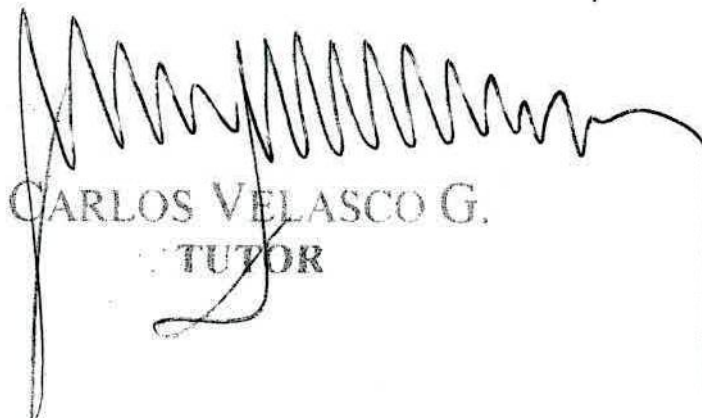
En la ciudad de Guayaquil, a los dieciséis días del mes de noviembre de 2009, en el Auditorio de la **ESCUELA DE POSTGRADO EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS, ESPAE**, de la **ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL, ESPOL**, sustentó su tesis de grado: **APLICACIÓN DE LAS NIIF CON IMPACTO SOBRE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS EN LAS EMPRESAS ECUATORIANAS** la Srta. **MARIA DE LOURDES PAMBABAY CALERO**, obteniendo la siguiente calificación:

| Nombres | Nota promedio sustentación | Nota promedio documento escrito | Calificación Final |
|---------|----------------------------|---------------------------------|--------------------|
|         |                            |                                 |                    |

Actuaron como miembros del Tribunal los docentes: Fabián Soriano I., Jorge Ayala R. y Carlos Velasco G. quienes firman a continuación:

  
FABIÁN SORIANO I.

  
JORGE AYALA R.

  
CARLOS VELASCO G.  
TUTOR

## MAESTRIA EN TRIBUTACIÓN

### III PROMOCIÓN

#### ACTA DE SUSTENTACIÓN DE TESIS DE GRADO

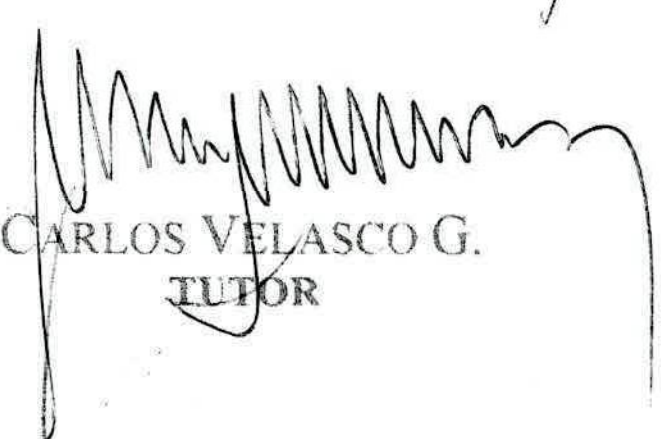
En la ciudad de Guayaquil, a los dieciséis días del mes de noviembre de 2009, en el Auditorio de la **ESCUELA DE POSTGRADO EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS, ESPAE**, de la **ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL, ESPOL**, sustentó su tesis de grado: **APLICACIÓN DE LAS NIIF CON IMPACTO SOBRE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS EN LAS EMPRESAS ECUATORIANAS** la Sra. **IVONNE VICTORIA REYES GARCIA**, obteniendo la siguiente calificación:

| Nombres | Nota promedio sustentación | Nota promedio documento escrito | Calificación Final |
|---------|----------------------------|---------------------------------|--------------------|
|         |                            |                                 |                    |

Actuaron como miembros del Tribunal los docentes: Fabián Soriano I., Jorge Ayala R. y Carlos Velasco G. quienes firman a continuación:

  
FABIÁN SORIANO I.

  
JORGE AYALA R.

  
CARLOS VELASCO G.  
TUTOR

## **AGRADECIMIENTO**

Esta tesis si bien ha requerido de esfuerzo y mucha dedicación por parte nuestra y de nuestro director, no hubiese sido posible su finalización sin la cooperación desinteresada de todas y cada una de las personas que a continuación citaré.

Primero y antes que nada, dar gracias a Dios, por estar con nosotras en cada paso que damos, por fortalecer nuestro corazón e iluminar nuestra mente y por haber puesto en nuestro camino a aquellas personas que han sido soporte y compañía durante todo el período de estudio.

Agradecer hoy y siempre a nuestras familias porque a pesar de que todos no están presentes físicamente, se que procuran nuestro bienestar. A nuestros queridos esposos Miguel y Jorge, por su comprensión, paciencia y motivación para que nuestra meta se haga realidad.

En general quisiéramos agradecer a todas y cada una de las personas que han vivido la realización de esta tesis, con sus altos y bajos y que no necesito nombrar porque saben que desde lo más profundo de nuestros corazones les agradecemos el habernos brindado todo el apoyo y colaboración.



## **DEDICATORIA**

A quienes nos enseñaron a nadar contra la corriente, nuestros amados padres, Johnny

Rafael / Eufemia María, y Gohet / Athala

A nuestros queridos esposos Miguel y Jorge por todos los consejos y momentos vividos.

A Dios por ser nuestro motor de vida.

## INDICE GENERAL

|                        |     |
|------------------------|-----|
| INDICE GENERAL .....   | I   |
| INDICE DE ANEXOS ..... | III |
| ABREVIATURAS .....     | IV  |
| RESUMEN .....          | V   |
| INTRODUCCIÓN .....     | 2   |

### CAPITULO I

#### ASPECTOS FUNDAMENTALES DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

|                                                                                              |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.1 Marco Teórico.....                                                                       | 6  |
| 1.1.1 Definición.....                                                                        | 6  |
| 1.1.2 Conjunto de Normas .....                                                               | 7  |
| 1.1.3 Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera ..... | 16 |
| 1.2 Marco Conceptual.....                                                                    | 18 |
| 1.2.1 Aplicación Mundial de las NIIF.....                                                    | 18 |
| 1.2.2 Aplicación en el Ecuador de las NIIF .....                                             | 19 |
| 1.2.2.1 Marco Regulatorio.....                                                               | 19 |
| 1.2.2.2 Convergencia de NEC a NIIF .....                                                     | 25 |
| 1.2.2.2.1 Principales Cambios .....                                                          | 25 |
| 1.2.2.2.2 Proceso de Implementación .....                                                    | 26 |
| 1.2.2.3 Consecuencias de Aplicación de las NIIF.....                                         | 30 |

### CAPITULO II

#### MÉTODO DEL IMPUESTO DIFERIDO EN EL IMPUESTO A LA RENTA SOCIEDADES DEL ECUADOR

|                                                                        |    |
|------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.1 Impuesto a la Renta .....                                          | 33 |
| 2.1.1 Objetivo .....                                                   | 33 |
| 2.1.2 Reconocimiento y Valoración.....                                 | 33 |
| 2.2 Definiciones Generales.....                                        | 36 |
| 2.3 Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos corrientes ..... | 36 |
| 2.4 Impuesto Diferido.....                                             | 37 |
| 2.4.1 Concepto .....                                                   | 37 |
| 2.4.2 Ventajas.....                                                    | 39 |
| 2.4.3 Principios Básicos.....                                          | 39 |
| 2.5 Activos y Pasivos diferidos.....                                   | 40 |
| 2.6 La Base Fiscal .....                                               | 46 |

### **CAPITULO III**

#### **CASOS PRÁCTICOS**

|                                                                                                                                                      |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 3.1 Aplicación del Activo diferido.....                                                                                                              | 49 |
| 3.2 Aplicación del Pasivo diferido .....                                                                                                             | 59 |
| 3.3 Caso de aplicación con una empresa que cierra el ejercicio contable 2009 donde tiene<br>que calcular y contabilizar el impuesto a la renta. .... | 68 |
| 3.4 Notas explicativas de los efectos impositivos por impuesto a la renta diferido según la<br>NIC 12 .....                                          | 89 |

### **CAPITULO IV**

#### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

|                                           |    |
|-------------------------------------------|----|
| 4. 1 Conclusiones y Recomendaciones ..... | 91 |
|-------------------------------------------|----|

**INDICE DE ANEXOS**

|               |     |
|---------------|-----|
| ANEXO 1 ..... | 95  |
| ANEXO 2 ..... | 99  |
| ANEXO 3 ..... | 100 |
| ANEXO 4 ..... | 102 |
| ANEXO 5 ..... | 103 |
| ANEXO 6 ..... | 109 |
| ANEXO 7 ..... | 126 |



## **ABREVIATURAS**

**IASB:** International Accounting Standards Board

**NIIF:** Normas Internacionales de Información Financiera

**NEC:** Normas Ecuatorianas de Contabilidad

**NIC:** Normas Internacionales de Contabilidad

**CINIIF:** Comité de interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera

**SIC:** Comité de interpretaciones

**S-C:** Superintendencia de compañías.

## RESUMEN

En el primer semestre del año 2008, la publicación de una resolución aclaratoria en la cual se ratificaba la aplicación de las Normas Internacionales de información Financiera (NIIF) en el Ecuador, causó un proceso de incertidumbre más que de transición, ya que prácticamente era un hecho la aplicación de las NIIF, tal como lo dispuso la Superintendencia de Compañías (S-C), lo cual enriqueció a los capacitadores, ya que los profesionales de distintas áreas buscaban formarse para la tan afamada globalización contable que estaba por adoptar el Ecuador, sin embargo a finales de noviembre del 2008 la S-C estableció plazos de aplicación de las NIIF por tipo de sociedad, tranquilizando al sector empresarial, el cual invirtió en sus profesionales para que se capaciten prácticamente en el manejo de la normativa para adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera, sin considerar que lo más importante era la aplicación de los resultados de las NIIF, el plan de trabajo para revisar sus principales efectos sobre el Balance General como por ejemplo: Activos exigibles y pasivos con el fisco, con entidades financieras y con trabajadores entre otros, donde rescatamos básicamente la aplicabilidad de la normativa que afecta al área de impuestos sobre las ganancias bajo la NIC 12, dejando un trabajo por hacer dentro de nuestra conciliación tributaria que deben tomar los contadores, contralores y agentes afines para que la empresa no se vea afectada significativamente por los efectos de los impuestos diferidos que contempla la aplicación de las NIIF.

Considerando que en nuestro medio el tratamiento a los impuestos diferidos no ha tomado la importancia que representa para los contribuyentes, hemos estructurado esta tesis bajo la concepción de enfocarnos en los distintos cambios que representa el nacimiento de un

impuesto diferido tanto a nivel contable como tributario, bajo el contexto de que ambos van de la mano y debemos exponer las divergencias que se den dentro del periodo económico o llamado periodo fiscal junto a los efectos impositivos cuya tasa general es del 36,25% dependiendo de lo que suceda en el negocio durante los 365 días del año en cuanto a ingresos exentos y gastos no deducibles, por lo cual decidimos exponer y desarrollar nuestra tesis bajo una dinámica de trabajo donde intervienen los siguientes documentos principales :

- ESTADOS FINANCIEROS -----> Transacciones rutinarias
- CONCILIACION TRIBUTARIA -----> Utilidad Contable, Gastos deducibles, etc.
- ESTADOS FINANCIEROS FINALES ----> Luego de incluir el impuesto a la renta
- HOJA DE EXPOSICIONES DE LAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS IMPONIBLES.
- HOJA DE EXPOSICIONES DE LAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS IMPONIBLES.
- RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS EFECTOS TRIBUTARIOS.
- REVELACIONES CONTABLES DE LAS PARTIDAS DE ACTIVO DIFERIDO.
- REVELACIONES CONTABLES DE LAS PARTIDAS DE PASIVO DIFERIDO.

La elaboración de estos documentos es la base que proporcionamos dentro de nuestro estudio y aplicación de la norma contable sobre impuesto a la renta una seguridad técnicamente clara del desafío profesional que se plantean los contadores y aéreas involucradas con la implementación de la NIC 12 cuyo resultado es el reconocimiento de activos por impuestos diferidos y/ o pasivos por impuestos diferidos.

## INTRODUCCIÓN

Muchas entidades, en el mundo entero preparan y presentan estados financieros para usuarios externos. Aunque tales estados financieros pueden parecer similares entre un país y otro, existen en ellos diferencias causadas probablemente por una amplia variedad de circunstancias sociales, económicas y legales; así como a las necesidades de distintos usuarios de los estados financieros.

Tales circunstancias diferentes han llevado al uso de una amplia variedad de definiciones para los estados financieros, esto es, para activos, pasivos, patrimonio neto, ingreso y gastos. Esas mismas circunstancias han dado también como resultado el uso de diferentes criterios para el reconocimiento de partidas en los estados financieros, así como en unas preferencias sobre las diferentes bases de medida. Asimismo, tanto el alcance de los estados financieros como las informaciones reveladas en ellos, han quedado también afectadas por esa conjunción de circunstancias.

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) tiene la misión de reducir tales diferencias por medio de la búsqueda de la armonización entre las regulaciones, normas contables y procedimientos relativos a la preparación y presentación de los estados financieros. El IASC cree que esta armonización más amplia puede perseguirse mejor si los esfuerzos se centran en los estados financieros que se preparan con el propósito de suministrar información que es útil para la toma de decisiones económicas.

El Consejo del IASC cree que los estados financieros preparados para tal propósito cubren las necesidades comunes de la mayoría de los usuarios.



Esto es porque casi todos los usuarios toman decisiones económicas, como por ejemplo las siguientes:

- a) Decidir si compartir, mantener o vender inversiones financieras de capital;
- b) evaluar el comportamiento o la actuación de los administradores;
- c) evaluar la capacidad de la entidad para satisfacer los pagos y suministrar otros beneficios a sus empleados;
- d) evaluar la seguridad de los fondos prestados a la entidad;
- e) determinar políticas impositivas;
- f) determinar las ganancias distribuibles y los dividendos;
- g) preparar y usar las estadísticas de la renta nacional; o
- h) regular las actividades de las entidades.

El Consejo reconoce que cada gobierno, en particular, puede fijar requisitos diferentes o adicionales para sus propios intereses. Sin embargo tales requisitos contables no deben afectar a los estados financieros publicados para beneficio de otros usuarios, a menos que cubran también las necesidades de esos usuarios.

Muy comúnmente, los estados financieros se preparan de acuerdo con un modelo contable basado en el costo histórico recuperable, así como en el concepto de mantenimiento del capital financiero en términos nominales.

Si se tiene el objetivo de proveer la información útil para tomar decisiones económicas, otro tipo de modelos y concepciones pueden ser más apropiadas, si bien no existe en el momento presente consenso para llevar a cabo el cambio. Este marco conceptual ha sido



desarrollado de manera que pueda aplicarse a una variada gama de modelos contables, así como de concepciones del capital y de mantenimiento de capital.

La entidad que regula la emisión de las NIIF se denomina IASB, ubicada en Londres, es una fundación con doce miembros dedicados al área técnica quienes aprueban las normas, sus borradores e interpretaciones; las normas que se emiten se denominan: NIIF, CINIIF, NIC, SIC, además cuentan con grupos de asesores según sus principales proyectos en cuanto a las regulaciones y nuevas normativas.

Para conocer el registro y valoración de los impuestos como consecuencia de los sucesos y transacciones de una entidad se han emitido las normas internacionales de contabilidad sobre impuestos a las ganancias, dicha norma tiene como objetivo aclarar el principal problema que es como tratar las consecuencias actuales y futuras de:

- a) La recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libro de los activos (pasivos) que se han reconocido en el balance de la empresa; y
- b) las transacciones y otros sucesos del ejercicio corriente que han sido objeto de reconocimiento de los estados financieros.

Tras el reconocimiento, por parte de la empresa, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los importes en libros que figuran en las correspondientes transacciones. Cuando sea probable que la recuperación y liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (o menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencia fiscal, la presente norma exige que la empresa

reconozca a un pasivo (o activo) por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy limitadas.

## **CAPITULO I**

### **ASPECTOS FUNDAMENTALES DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA**

#### **1.1 Marco Teórico**

##### **1.1.1 Definición**

Son Normas e interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), comprenden a las:

- Normas Internacionales de Información Financiera
- Normas Internacionales de Contabilidad
- Interpretaciones emitidas por la CINIIF y SIC

Fueron creadas con el objetivo de desarrollar un único cuerpo de reglas contables globales de alta calidad, comprensibles y exigibles que utilicen las empresas y otras organizaciones para su información financiera en todo el mundo

#### **NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (IFRS)**

Los estados financieros preparados de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante referidas como “IFRS” o “NIIF”) deben cumplir con todos los requisitos de las IFRS. El término IFRS comprende todas las IFRS aplicables, las interpretaciones del Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (“IFRIC” o CINIIF”), las Normas Internacionales de Contabilidad (“IAS” o “NIC”) y las Interpretaciones del Comité de Interpretaciones Permanentes (“SIC”).

### 1.1.2 Conjunto de Normas

#### **NIIF 1: Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera:**

Determina el tratamiento que deben dar las Entidades para realizar la transición hacia la adopción de las NIIF para la presentación de sus Estados Financieros.

La entidad puede ser un adoptador por primera vez si, en el año anterior, preparó estados financieros NIIF para uso interno de la administración, pero esos estados financieros NIIF no fueron ni dirigidos ni entregados a los propietarios o a terceros tales como inversionistas o acreedores. La entidad también puede ser un adoptador por primera vez si, en el año anterior, sus estados financieros publicados afirmaron:

- El cumplimiento con algunas pero no todas las NIIFs.
- Incluyeron solo una conciliación con las NIIFs de cifras seleccionadas provenientes de PCGA anteriores. (PCGA anteriores significa los PCGA que la entidad siguió inmediatamente antes de adoptar las NIIFs).

Sin embargo, la entidad no es un adoptador por primera vez si, en el año anterior, sus estados financieros publicados afirmaron:

- El cumplimiento con las NIIFs aún si el informe del auditor contenía una calificación con relación a las NIIFs

Cumplimiento tanto con las NEC anteriores como con las NIIFs

**NIIF 2: Pagos basados en acciones:**

Señala como una entidad reconoce las transacciones de pagos basados en acciones en sus Estados Financieros, incluyendo las transacciones con sus empleados o con terceras partes a ser liquidadas en efectivo, otros activos, o por instrumentos de patrimonio de la entidad.

Los principales aspectos a considerar en esta norma son:

- Todas las operaciones de pago en acciones deben registrarse en los estados financieros siguiendo el criterio de valoración a valor razonable.
- Se reconoce un gasto cuando se consumen los bienes o servicios recibidos.
- Se aplica tanto a las sociedades cotizadas como a las que no cotizan en Bolsa. Sin embargo, si el valor razonable de los instrumentos de patrimonio de entidades no cotizadas no puede medirse de forma fiable, se utilizarán mediciones del valor intrínseco.
- En principio, las operaciones en las que se reciben bienes o servicios como contrapartida de instrumentos de patrimonio de la sociedad deben registrarse al valor razonable de los bienes o servicios recibidos. Sólo si el valor razonable de los bienes o servicios no puede ser calculado de forma fiable se utilizará el valor razonable de los instrumentos de patrimonio entregados.



- En el caso de operaciones con empleados y otras personas que presten servicios similares, la sociedad calcula el valor razonable de los instrumentos de patrimonio entregados, ya que normalmente no es posible estimar de forma fiable el valor razonable de los servicios recibidos.
- En el caso de operaciones registradas al valor razonable de los instrumentos de patrimonio entregados (como las operaciones con empleados), el valor razonable deberá calcularse en la fecha de concesión.
- En el caso de operaciones registradas al valor razonable de los bienes o servicios recibidos, el valor razonable deberá calcularse en la fecha de recepción de dichos bienes o servicios.

### **NIIF 3: Combinaciones de negocio:**

Una combinación de negocios se define como la unión de entidades o negocios separados de una entidad de reporte financiero único. En cada combinación de negocios se identificará un adquirente que será aquel que obtiene el control sobre la entidad combinada. Se requiere aplicar el método de adquisición.

Requiere que todas las combinaciones de negocios sean contabilizadas de acuerdo con el método de compra como también la identificación del adquirente como la persona que obtiene el control sobre la otra parte incluida en la combinación o el negocio. Una combinación de negocios es una operación o supuesto por el que un comprador adquiere el control de una o más empresas. Una empresa se define como un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigido y

gestionado con el objetivo de proporcionar una rentabilidad directa a los inversores o a otros dueños, miembros o participantes.

Los principales aspectos a considerar en esta norma son:

- No es aplicable a la constitución de joint ventures, combinaciones de entidades o empresas bajo control común, ni a la adquisición de un activo o grupo de activos que no constituyan un negocio.
- El método de adquisición (“método de compra” en la versión anterior de la norma) se utiliza para todas las combinaciones de negocios
- Reconocer y valorar los activos adquiridos y los pasivos asumidos que sean identificables y de cualquier interés minoritario [en inglés, NCI “non-controlling interest” (participación no mayoritaria); anteriormente “minority interest” (intereses minoritarios)] en la entidad adquirida.
- Reconocer y valorar del fondo de comercio o de una plusvalía derivada de una adquisición en términos ventajosos.

#### **NIIF 4: Contratos de seguros:**

Tiene como objetivos establecer mejoras limitadas para la contabilización de los contratos de seguros, es decir revelar información sobre aquellos contratos de seguros.

Los principales aspectos a considerar en esta norma son:

- Las aseguradoras están exentas de la aplicación del Marco del IASB y de determinadas NIIF vigentes.
- No se pueden reconocer las provisiones de catástrofes y las provisiones de estabilización, ya que no se pueden reconocer provisiones para siniestros futuros que **no existan** a la fecha de los estados financieros.
- Se exige una prueba de la adecuación de los pasivos de seguro reconocidos y una prueba de deterioro de valor para los activos de reaseguro.
- Los pasivos de seguro no pueden compensarse con los correspondientes activos de reaseguro.
- Se exigen nuevos desgloses.
- Los contratos de garantía financiera recaen en esta norma siempre y cuando el emisor hubiera manifestado previamente y de forma explícita que considera dichos contratos como contratos de seguro y utilice el método de contabilización aplicable a los contratos de seguro que consiste en la prueba de adecuación de pasivos a todo el contrato.

#### **NIIF 5: Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas**

Establece cuales son los activos que cumplen con el criterio para ser clasificados como mantenidos para la venta<sup>1</sup> y como deben ser presentados en el cuerpo del balance de situación y los resultados de las operaciones discontinuadas.

Los principales aspectos a considerar en esta norma son:

---

<sup>1</sup> "Mantenido para la Venta" (Activos disponibles para su venta inmediata y alta probabilidad de que se enajenen en un plazo de 12 meses) y el concepto de grupo de enajenación (grupo de activos que se enajena en una misma operación, incluidos los correspondientes pasivos que también se transfieren)

- Los activos no corrientes o grupos de enajenación mantenidos para la venta se valoran al importe en libros o al valor razonable menos gastos de venta, el menor.
- Los activos no corrientes mantenidos para la venta (ya sea individualmente o como parte de un grupo de enajenación) no se amortizan.
- Un activo no corriente clasificado como “mantenido para la venta”, y los activos y pasivos que componen un grupo de enajenación mantenido para la venta, se presentan por separado en el estado de situación financiera.
- Una actividad interrumpida es un componente de una entidad que ha sido enajenado, o bien se ha clasificado como mantenido para la venta.
- El estado de ingresos y gastos reconocidos constará de dos apartados: operaciones continuadas y operaciones interrumpidas.

#### **NIIF 6: Exploración y evaluación de los recursos minerales:**

Define el tratamiento contable a realizar en las transacciones de exploración y evaluación de los recursos minerales, participaciones en el capital de las cooperativas y derecho de emisión. No requiere ni prohíbe políticas contables específicas para el reconocimiento y la valoración de los activos de exploración y evaluación. Las sociedades podrán seguir aplicando sus principios contables vigentes a estos activos siempre y cuando la información sea fiable y relevante para toma de decisiones económicas por parte de los usuarios de la misma.

Los principales aspectos a considerar en esta norma son:



- La Norma permite una exención temporal de la especificación de una jerarquía de fuentes de NIIF y PCGA en caso de que no exista una norma específica.
- Exige una prueba de deterioro de valor cuando existen indicios de que el importe en libros de los activos de exploración y evaluación supera su valor recuperable.
- Permite comprobar el deterioro de valor en un nivel superior a la “unidad generadora de efectivo”.
- Requiere un desglose de información que identifique y explique los importes derivados de las actividades de exploración y evaluación de recursos minerales.

#### **NIIF 7: Instrumentos Financieros: Información a revelar**

Revela información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar la importancia de los instrumentos financieros para una entidad, la naturaleza y alcance de sus riesgos y la forma en que la entidad gestiona dichos riesgos.

Los principales aspectos a revelar en esta norma son:

- La Información sobre la situación financiera de la entidad, incluidos desgloses de los activos y pasivos financieros por categoría, información específica cuando se utilice la opción del valor razonable, reclasificaciones, bajas, pignoraciones de activos, derivados incorporados e incumplimientos de condiciones contractuales.



- Información sobre los resultados de la entidad en el periodo, que incluya datos acerca de los ingresos, gastos, ganancias y pérdidas, ingresos y gastos por intereses, ingresos derivados de honorarios y pérdidas por deterioro de valor que se hayan reconocido.
- Otros desgloses, que incluyan información sobre políticas contables, contabilización de coberturas y los valores razonables de cada clase de activo y pasivo financiero.
- Se exige la revelación de información acerca de la naturaleza y el alcance de los riesgos derivados de instrumentos financieros:
  - Desgloses cualitativos sobre la exposición a cada tipo de riesgo y la forma en que se gestionan dichos riesgos.
  - Desgloses cuantitativos sobre la exposición a cada tipo de riesgo, separando el riesgo de crédito, el riesgo de liquidez y el riesgo de mercado (incluyendo análisis de sensibilidad).

#### **NIIF 8: Segmentos Operativos**

Permite a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y los efectos financieros de las actividades en las que participan y los entornos económicos en los que operan. Se aplica a los estados financieros consolidados de un grupo con una sociedad dominante (y a los estados financieros individuales o separados de una entidad)

Los principales aspectos a revelar en esta norma son:

- Un segmento operativo es un componente de una entidad:
  - que participa en actividades de las que obtiene ingresos y por las que incurre en gastos (incluidos los ingresos y gastos relacionados con operaciones con otros componentes de la misma entidad);
  - cuyos resultados de explotación son revisados regularmente por el máximo responsable de la toma de decisiones operativas de la entidad con objeto de tomar decisiones acerca de los recursos que van a ser asignados al segmento y evaluar su rendimiento; y
  - de la cual existe información financiera individual disponible.
- Se proporcionan pautas acerca de cuáles son los segmentos operativos de los que debe presentarse información (en general, umbrales del 10%).
- Al menos el 75% de los ingresos de la entidad deben incluirse en los segmentos sobre los que se presenta información.
- Define ingresos de segmento, gastos de segmento, resultado de segmento, activos y pasivos de segmento, ni requiere la preparación de información sobre segmentos de conformidad con las políticas contables adoptadas para la preparación de los estados financieros de la entidad.
- A veces son obligatorios desgloses del conjunto de la entidad incluso cuando la entidad tiene un solo segmento a efectos de presentación de información.

### **1.1.3 Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera**

En nuestro país la adopción por primera vez de las Normas Internacionales de contabilidad (NIIF's) está regulada por el organismo Gubernamental de control que es la Superintendencia de Compañías y Superintendencia de Bancos y Seguros, pero los efectos contables que se deriven de los cambios y ajustes en las políticas contables que surgen en la adopción por primera vez y en lo posterior pudieren implicar mayor o menor impuesto a la renta por pagar es indispensable que la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) y su reglamento incluya las regulaciones necesarias e inclusive el formulario de declaración para las partidas del Balance General y del Estado de Pérdidas y Ganancias.

La Superintendencia de Compañías regula la adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's), según la Resolución número 08.G.DSC y 06.Q.ICI.004 publicada el 21 de agosto de 2006 como obligatoriedad para la compañías legalmente constituidas conforme se establece en la Ley de Compañías vigente, a continuación se resume los principios básicos que se establecen en la Norma Internacional de Contabilidad número uno, acerca de la adopción por Primera vez:

- Al realizar la aplicación de las NIIF por primera vez la entidad realiza una declaración explícita y carente de reservas de que sus estados financieros de propósito general cumplen con las NIIF's.
- Se aplica si los primeros estados NIIF la entidad corresponden a un período que comienza en o después del 1 de enero del año establecido por la Superintendencia de compañías.

Dado que la NIC 1 requiere que se presente al menos un año de información financiera comparativa con el período anual, el balance de apertura será al 1 de enero del año establecido por la Superintendencia de Compañías si no antes.

### **Ajustes Requeridos**

**PCGA a NIIF:** La entidad debe eliminar del balance general de apertura los activos y pasivos según los PCGA anteriores si no califican para el reconocimiento bajo las NIIF's.

**PCGA Anteriores a NIIF:** Reconocer directamente en ganancias retenidas o en otra categoría apropiada de patrimonio en la fecha de la transición hacia las NIIF.

### **Reconocimiento**

La entidad debe reconocer todos los activos y pasivos que las NIIF requieren sean reconocidos aún si ellos nunca fueron reconocidos bajo los anteriores PCGA.

### **Reclasificación**

La entidad debe reclasificar los elementos del balance general de apertura preparado según los anteriores PCGA llevándolos a la clasificación NIIF apropiada.

### **Excepciones Opcionales**

Hay algunas excepciones importantes a los principios de re-expresión y medición, las cuales se expresan abajo. Las siguientes excepciones son individualmente opcionales, no obligatorias:

- Combinaciones de negocios que ocurrieron antes de la fecha del balance general de apertura
- Propiedad, planta y equipo, activos intangibles, y propiedad para inversión cargadas bajo el modelo de costo
- Beneficios para empleados: ganancias y pérdidas actuariales
- Reservas por conversión acumuladas

### **Excepciones Obligatorias**

También hay tres importantes excepciones a los principios generales de re-expresión y medición, los cuales se establecen como obligatorios, no excepcionales. Son:

- Des-reconocimiento de instrumentos financieros
- Contabilidad de cobertura
- Información a ser usada al preparar retrospectivamente estimados NIIF

## **1.2 Marco Conceptual**

### **1.2.1 Aplicación Mundial de las NIIF**

Trataremos acerca del uso de las NIIF para la presentación nacional de información financiera por parte de empresas cotizadas en marzo de 2008.

Mantenemos esta tabla actualizada y disponemos también de información sobre el uso de las NIIF por parte de empresas no cotizadas

De 157 países, 36 no tiene permitido el uso de NIIF, 26 permiten el uso de NIIF, en 6 países es Obligatorio el uso de NIIF para algunas empresas cotizadas nacionales, 12



países no existe un mercado de valores las empresas pueden cotizar en bolsa y en 80 países es Obligatorio el uso de NIIF para todas las empresas cotizadas nacionales.

## **1.2.2 Aplicación en el Ecuador de las NIIF**

### **1.2.2.1 Marco Regulatorio**

Se promulga la aplicación obligatoria de las NIIF en las sociedades a partir del 1 de enero del 2009 por medio de la resolución 06.Q.ICI.004 del 21 de Agosto del 2006, lo cual se ratifica con la resolución No. 08199 del 3 de julio del 2008, pero con la emisión de la resolución No. 08.G.DSC<sup>2</sup> del 20 de noviembre del 2009 donde se extendió plazo para la aplicación de las NIIF del 1 de enero del 2010 al 1 de enero del 2012.

## **LA ADOPCIÓN DE LAS NIIF'S EN EL ECUADOR A PARTIR DEL EJERCICIO ECONÓMICO 2009**

Más allá de las consideraciones sobre si las compañías se encuentran o no preparadas para la adopción en el Ecuador de las Normas Internaciones de Información Financiera (NIIF'S), la sustitución de las denominadas Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC'S) enfrenta un grave problema de legalidad, el mismo que afectará su aplicación prevista a partir del ejercicio económico 2009 en el evento de que no se tomen a tiempo las medidas para asegurar su efectiva vigencia, en razón a que su fundamento legal resulta

---

<sup>2</sup> Anexo 1: Resolución

insuficiente frente a otras normas jurídicas de mayor jerarquía que la hacen implacable como se explica a continuación.

#### **Antecedente:**

Mediante Resolución de la Superintendencia de Compañías (S-C) anunció la adopción de las NIIF's en el Ecuador<sup>3</sup>, como aplicación obligatoria por parte de las entidades sujetas a control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, para el registro, preparación y presentación de estados financieros, a partir del 1 de enero del 2009", lo cual suponía que se debería empezar con la implementación un año antes, esto es desde el periodo 2008.

Además, en la referida Resolución se anuncia la derogatoria<sup>4</sup> de dos de las cinco resoluciones emitidas por la misma entidad, con las que se dejó lista desde el punto de vista legal societario la aplicación obligatoria de las NEC's, las mismas que fueron elaboradas por el organismo técnico de la Federación Ecuatoriana de Contadores en base a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's), y que fueron aprobadas conjuntamente por la Superintendencia de Banco, Superintendencia de Compañías y el Servicio de Rentas Internas, normativas en su mayoría se basan en la NIC que estuvieron vigentes en esa época.

Posteriormente, mediante resolución<sup>5</sup> la Superintendencia de Compañías (S-C) ratificó su decisión, en el sentido de que las compañías sujetas a su control deban obligatoriamente

---

<sup>3</sup> Anexo 2: Resolución 06.Q.ICI-004 que fue publicada en el R.O. 348 de Septiembre 4, 2006

<sup>4</sup> La Resolución 06.Q.ICI-04 deroga en forma expresa las Resoluciones 99.1.3.3.007 (R.O. 270 de Septiembre 6, 1999) que trata sobre la adopción de las NEC's de la 1 a la 15; y, la Resolución 02.Q.ICI.002 (R.O. 4 de Septiembre 18, 2002) mediante la cual se publicó el contenido de las NEC's de la 18 a la 27

<sup>5</sup> Resolución ADM-08199 emitida por el Superintendente de Compañías y publicad en el suplemento del R.O. 378 de Julio 10, 2008

entrar al ambiente de NIIF's a partir del ejercicio 2009, lo que significaría dejar sin efecto la aplicación de las 27 NEC's que se encuentran aprobadas y publicadas.

Es importante advertir que de acuerdo con el apéndice "A" (Definición de términos) de la NIIF's 1 (Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera), se debe entender como Normas Internacionales de Información Financiera aquellas normas e interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad que responden a las siglas en inglés IASB y comprenden: a) Normas Internacionales de Información Financiera (8 NIIF's); b) Normas Internacionales de Contabilidad (29 NIC's); y, c) Interpretaciones emanadas del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (11 CINIIF's), o bien emitidas por el anterior Comité de Interpretaciones (11 SIC's) y adoptadas por el IASB.

Detalle de la Situación jurídica actual en el país:

Entrar a un ambiente de NIIF's como se encuentra planteado a la fecha, según la resolución de la S-C 08G. DSC enfrenta las siguientes dificultades:

1.- La norma tributaria establece quiénes y cómo debe llevarse la contabilidad por otro lado la norma societaria<sup>6</sup>, y de manera más clara, la norma mercantil<sup>7</sup>, hacen relación a que la contabilidad se llevará de acuerdo con la ley de la materia, subordinándose con ello a la norma tributaria (Ley de Régimen Tributario Interno – LRTI y Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno – RALORTI), que es la única normativa que de manera expresa identifica quiénes están obligados a llevar

---

<sup>6</sup> Anexo 3: El Art.290, 293 y 440 de la Ley de Compañías

<sup>7</sup> Anexo 4: El Art.37 y 39 del Código de Comercio.

contabilidad<sup>8</sup>; cuáles son los principios<sup>9</sup> que deben observarse para el registro contable de las transacciones; y la adopción obligatoria de las NEC's<sup>10</sup> para el registro contable y la elaboración de los estados financieros, dejando a las NIC's (que ahora forman parte de las NIIF's) tan solo en los aspectos no contemplados por las anteriores.

Lo indicado constituye una dificultad para adoptar las NIIF's para el ejercicio 2009, en razón a que la Resolución que establece su aplicación contraría lo dispuesto en el RALORTI, que dispone la aplicación obligatoria de las NEC's, la que prevalece frente a la anterior por tratarse de una norma posterior y de superior jerarquía<sup>11</sup>.

2.- Contabilidad única para todo propósito legal: Se entiende que la norma tributaria reclame para sí el derecho a establecer los principios y la técnica contable para el registro de las transacciones, puesto que la contabilidad llevada bajo estos preceptos constituyen la base para la elaboración de los estados financieros sobre los cuales se declara y paga el Impuesto a la renta. En este sentido, la LRTI en forma reiterativa<sup>12</sup> establece que la contabilidad, entendiéndose por aquella que cumple con los principios y la técnica contable establecida por la misma norma, es la base para el pago del impuesto a la renta.

Es razonable entender lo indicado si consideramos que el ámbito de injerencia de la Superintendencia de Bancos y la Superintendencia de Compañías resultan restringidos frente a los obligados a llevar contabilidad y a declarar en base a ella el impuesto a la renta, en este sentido, la LRTI busca unificar, para todos los propósitos legales, una misma

<sup>8</sup> Anexo 5: El primer inciso del Art.19 de la LORTI

<sup>9</sup> Anexo 5: 7 El Art.20 de la LORTI

<sup>10</sup> Anexo 6: El 1er. inciso del Art.36 del RALORTI

<sup>11</sup> Anexo 7: 10 El Art. 424, 2do. inciso de la Constitución de 2008

<sup>12</sup> Anexo 5: 11 El Art. 19, 21 y 4, 2do. inciso de la LRTI



técnica contable para la elaboración de los estados financieros, sea que se traten de instituciones financieras, sociedades o personas naturales, comprometiendo a las instituciones financieras y a las del sector público a aceptar los estados financieros preparados en base la contabilidad tributaria.

Por lo indicado anteriormente, la Resolución por la cual se dispone entrar en un ambiente de NIIF's compromete a las sociedades sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, lo que significaría que otras personas naturales y jurídicas obligadas también a llevar contabilidad no estarían comprometidas a su acatamiento; y, que las sociedades mercantiles sujetas a su control se encuentren inducidas a realizar dos registros contables por cada transacción, a efecto de satisfacer la exigencia de la norma tributaria y a su entidad de control deben llevar la contabilidad aplicando las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC), para no incurrir en una infracción tributaria lo cual se configuraría si aplican las NIIF sancionada con prisión.

3.- La norma tributaria establece la forma de sustituir las NEC's: Las NEC's que se encuentran en vigencia, fueron elaboradas en base a las NIC's por parte del organismo técnico de la Federación Nacional de Contadores, y aprobadas expresamente por la Superintendencia de Bancos, Superintendencia de Compañías y el Servicio de Rentas Internas. Este mecanismo de creación y reforma de las NEC's se encuentra en la norma tributaria, y es evidente que tiene por propósito:

\_ Que se produzca el necesario ajuste técnico de las NIC's para sustituir a las NEC's, asegurando con ello que las normas contables se ajusten a la realidad y legislación nacional, preservando la soberanía jurídica del Estado frente a eventuales decisiones que



adopte un organismo privado externo, quien tendría potestad para modificar normas contables que bien podrían tener efectos nocivos en el Ecuador;

\_ Que para la aprobación de las normas contables participen los entes públicos directamente comprometidos con la vigilancia sobre su correcta aplicación, y con ello asegurar su compromiso en el acatamiento de las nuevas normativas contables; y,

\_ Que sea necesaria la publicación en el Registro Oficial de las nuevas normativas contables para hacer de ella una norma conocida y de aplicación obligatoria para la generalidad.

Siendo así, la ley prevé que la adopción o las reformas que correspondan introducirse a las normas contables en el Ecuador (NEC's) deban ser el resultado de la decisión conjunta de los tres organismos públicos encargados de su aprobación en base a los ajustes que recomiende un organismo técnico, condición que no se cumple con la adopción de las NIIF's dispuesta tan solo por una de las entidades públicas (Superintendencia de Compañías) con capacidad para ello, por la falta de pronunciamiento expreso de la Superintendencia de Bancos y el Servicio de Rentas Internas.

4.- Insuficiencia de la norma por la cual se adoptan las NIIF's: Un conflicto de normas de la misma jerarquía se produce por efecto de que la Resolución que emite la Superintendencia de Compañías para la adopción de las NIIF's, por cuanto en ella se dispone la derogatoria de apenas dos de las cinco Resoluciones emitidas por la misma entidad para la adopción de las NEC's. Esta derogatoria parcial provocaría que a partir del ejercicio 2010 existan resoluciones emitidas por la misma entidad que se encontrarán en franca contraposición, esas resoluciones emitidas en aquel entonces, fueron:

## 1.2.2.2 Convergencia de NEC a NIIF

### 1.2.2.2.1 Principales Cambios

| MARCO CONCEPTUAL                                           | NIIF                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | NEC                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Características cuantitativas de la información financiera | Información financiera debe poseer ciertas características para que sea de utilidad. El marco conceptual de las IFRS requiere que la información financiera debe ser entendible relevante confiable y comparable.                                                                                                                                                                                                                          | El marco de conceptos para la preparación y presentación de estados financieros y la NEC 1. Presentación de estados financieros, que forman parte de las NEC contiene conceptos similares de marco conceptual e las IFRS si bien no establece en forma específica las cuatro características incluidas en las IFRS.                                                                           |
| Elemento de reportaje                                      | Se presentan 5 elementos de reportaje: activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y pérdidas y ganancias.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Similar a IFRS.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Costo histórico                                            | Se utiliza el costo histórico, pero los activos intangibles, propiedad, planta y equipo y, las inversiones, en propiedades pueden ser revaluadas y se presentan a su valor razonable.                                                                                                                                                                                                                                                      | Propiedad, Plantas y Equipos, intangibles se presentan a costo histórico o a su valor revaluado o valor actual respectivamente. Pero no se incluye el concepto de valor razonable.                                                                                                                                                                                                            |
| Desvios en la aplicación de las normas.                    | En casos extremadamente raros, las entidades pueden desviarse de una norma específica cuando la Administración considera que ello es esencial para lograr una presentación razonable de los estados financieros.                                                                                                                                                                                                                           | Similar al IFRS.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Primera adopción del marco conceptual.                     | Requiere aplicación completa en forma retrospectiva de todas las IFRS que están en efecto a la fecha de los primeros estados financieros de una entidad que se elaboran bajo IFRS.                                                                                                                                                                                                                                                         | Los principios de contabilidad generalmente aceptados en Ecuador no establecen lineamientos específicos para la adopción por primera vez de las normas Ecuatorianas de contabilidad.                                                                                                                                                                                                          |
| Cumplimiento de normas contables                           | Las entidades deben exponer que los estados financieros no deben exponer que cumplen con IFRS a menos que estos cumplan con todos los requerimientos de cada norma aplicable e interpretación aplicable. Estos abarcan, IAS, IFRS, SIC e IFRIC vigentes. Además se requiere una divulgación que exprese sobre normas, estimaciones y presunciones contables e importes críticos realizados para la elaboración de los estados financieros. | Una entidad cuyos estados financieros cumplen con las Normas Ecuatorianas de contabilidad debe revelar ese hecho. Los estados financieros no deben ser descritos como si cumplieran con las Normas Ecuatorianas de contabilidad a menos que cumplan con todos los requerimientos de cada norma aplicable y cada interpretación aplicable del Comité de Investigaciones Contables del Ecuador. |
| Moneda de reportaje.                                       | Requiere que los resultados sean medidos utilizando la moneda funcional; sin embargo las entidades pueden presentar estados financieros en una moneda distinta.                                                                                                                                                                                                                                                                            | Los estados financieros deben prepararse en dólares estadounidenses. Los saldos originados con anterioridad al 1 de abril del 2000 originalmente expresados en sucres ecuatorianos deben convertirse con base en procedimientos específicos previstos en una norma contable.                                                                                                                  |
| Componentes de los estados financieros.                    | Balance general, estado de resultados, estados de flujo de efectivo, estado de cambios en el patrimonio y descripción de principios contables e información en notas para dos años.                                                                                                                                                                                                                                                        | Similar a IFRS.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Balance general.                                           | No se establece un formato específico, la entidad puede presentar sus activos y pasivos con base en su liquidez en lugar de utilizar la presentación corriente/no corriente solo cuando la presentación basada en liquidez proporciona información más relevante y confiable.                                                                                                                                                              | NEC 1 clasifica activos y pasivos por su grado de liquidez. Es práctica usual utilizar un modelo de balance general que se aproxima a la estructura requerida por las autoridades societarias y tributarias.                                                                                                                                                                                  |
| Formato del estado de resultados.                          | No se establece un formato específico; sin embargo, los gastos deben presentarse según su naturaleza o según su función. Ciertas partidas deben presentarse en el cuerpo del estado de resultados.                                                                                                                                                                                                                                         | NEC 1 clasifica los Ingresos, Costos y Gastos. Es práctica usual utilizar un modelo de estado de resultados que se aproxima a la estructura requerida por las autoridades societarias y tributarias.                                                                                                                                                                                          |
| Partidas excepcionales.                                    | No se utiliza esta expresión pero se requiere que se presenten por separado las partidas cuya relevancia, incidencia o naturaleza toman necesarios su presentación por separado para explicar el desempeño de la entidad.                                                                                                                                                                                                                  | No utiliza esta expresión y no se aplica en la práctica.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |

#### **1.2.2.2.2 Proceso de Implementación**

En función de lo que dispuso la Superintendencia de Compañías y la NIIF 1, existen dos periodos: 1) el de transición y 2) el de adopción de las NIIF.

##### **1. Periodo de Transición:**

- Cronograma de Implementación de las NIIF
  - ✓ Plan de Capacitación
  - ✓ El respectivo plan de implementación
  - ✓ La fecha del diagnóstico de los principales impactos en la Empresa.
- Conciliaciones del patrimonio neto reportado bajo NEC al patrimonio bajo NIIF
- Conciliaciones del estado de resultados bajo NEC al estado de resultados bajo NIIF
- Explicar cualquier ajuste material si lo hubiere al estado de flujos efectivo del previamente presentado bajo NEC.
- Estados Financieros comparativos con la observancia de la aplicación de las NIIF a partir del periodo de transición.
- La Junta General de Accionistas deberán aprobarlo mediante Acta en marzo del 2009, 2010 y 2011, según corresponda.

##### **2. Periodo de Adopción:**

- Contabilización de Ajustes determinados en período de Transición.



- Contabilización de Transacciones bajo NIIF

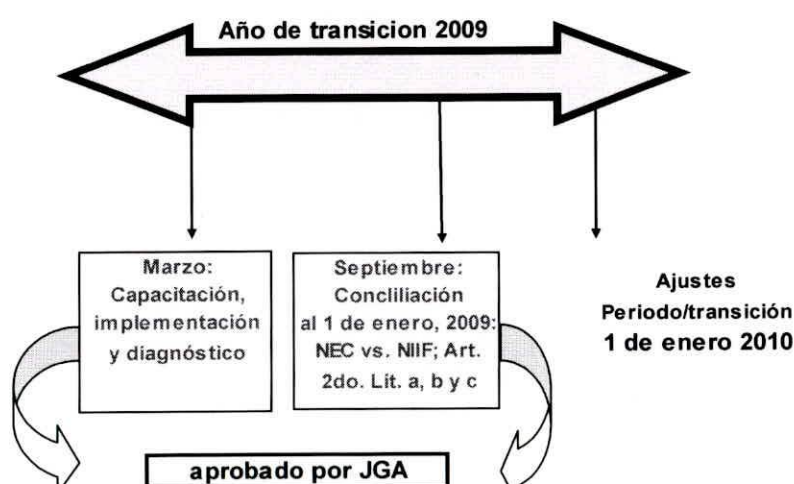
## PRINCIPIOS BÁSICOS DE LAS NIIF

Los estados financieros deben prepararse conforme al principio de devengo y sobre la base de que la empresa está en funcionamiento y continuará sus actividades operativas dentro del futuro previsible (que como mínimo, sin carácter restrictivo, será de 12 meses desde la fecha de los estados financieros).

Las cuatro características cualitativas principales que hacen que la información suministrada en los estados financieros sea útil para los usuarios son comprensibilidad, relevancia (que está afectada no sólo por la importancia relativa o monto de la información sino también por su naturaleza), fiabilidad (incluida la representación fiel, el fondo sobre la forma, la neutralidad, la prudencia y la integridad) y comparabilidad.

## Diagramas de Aplicación de las NIIF

**Empresas reguladas por la Ley de Mercados Valores y Firmas de Auditoría Externa**





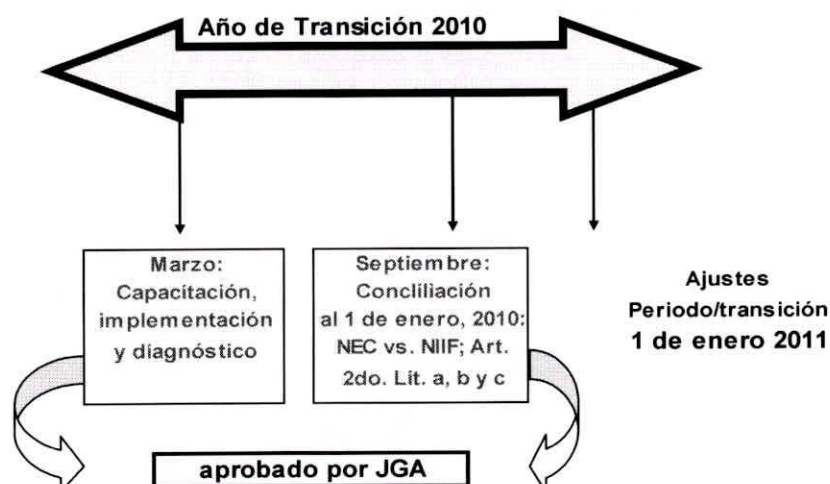
Notas explicativas:

1.- Las conciliaciones se deben realizar con corte a las fechas: 1 de enero de 2009 y 31 de diciembre de 2009.

Los ajustes producto de las conciliaciones se deben contabilizar con corte al 1 de enero de 2010.

Las NEC (Normas Ecuatorianas de contabilidad) 1-15 y 18-27 se mantienen vigentes hasta el 31 de diciembre de 2009.

**Empresas con Activos iguales o mayores a \$4millones según los Estados Financieros al 31 de diciembre del 2007, Holding y Tenedoras de Acciones.**



Notas explicativas:

1.- Las conciliaciones se deben realizar con corte a las fechas: 1 de enero de 2010 y 31 de diciembre de 2010.

Los ajustes producto de las conciliaciones se deben contabilizar con corte al 1 de enero de 2011.

Las NEC (Normas Ecuatorianas de contabilidad) 1-15 y 18-27 se mantienen vigentes hasta el 31 de diciembre de 2010.

**Las demás Empresas no consideradas en los grupos anteriores**



Notas explicativas:

1.- Las conciliaciones se deben realizar con corte a las fechas: 1 de enero de 2011 y 31 de diciembre de 2011.

Los ajustes producto de las conciliaciones se deben contabilizar con corte al 1 de enero de 2012.

Las NEC (Normas Ecuatorianas de contabilidad) 1-15 y 18-27 se mantienen vigentes hasta el 31 de diciembre de 2011.

### 1.2.2.3 Consecuencias de Aplicación de las NIIF

▪ **Moneda Funcional**<sup>13</sup>: Para muchas empresas ecuatorianas resultará fácil determinar cuál será moneda funcional, sin embargo debe ser objeto de una adecuada reflexión en el caso de filiales extranjeras, porque en muchos casos su moneda funcional no será la del país donde estén ubicadas, porque las transacciones más importantes se hacen en una de esas monedas.

Dependiendo de cuál sea la moneda funcional, se tendrá un resultado distinto, ya que las diferencias de cambio de la moneda en la que se efectúe una transacción concreta con la moneda funcional son resultados del periodo, mientras que las diferencias entre la moneda funcional y el dólar son componentes del patrimonio neto (diferencias de conversión).

▪ **Impuestos a la Renta**: Se producirán cambios sustanciales en la contabilidad del impuesto a la renta, debiendo realizarse una conciliación de los activos y pasivos que generan impuestos según la base contable (NIIF) y según la ley fiscal según la Ley Orgánica de Régimen tributario interno.

▪ **El concepto de Valor Razonable**: En ciertas normativas el valor razonable desplaza al de costo histórico: Las empresas podrían realizar aumentos de capital u otras vías para no incurrir en causal de disolución.

---

<sup>13</sup> Moneda Funcional: Es la del entorno económico principal en el que desarrolla sus actividades la entidad. Es un concepto contable que sirvió en los Estados Unidos, a principios de los años 80, para zanjar los problemas desatados entre los métodos de conversión de estados financieros en moneda extranjera, de lo cual nació la NIC 21.

- **Instrumentos Financieros:** Nuevas reglas para contabilizar y valorar activos y pasivos financieros.

Los préstamos y cuentas a cobrar originados por la empresa cuyo destino es conservarlos se deben valorar a su costo amortizado y sus cambios de valor se ajustan con cargos al estado de resultados, en cambio los que se destinen para vender se registran a valor razonable y sus cambios de valor se ajustan con cambios de resultados.

- **Costeo de inventarios en plantas a media marcha:** Costos fijos podrían afectar directamente los resultados

### **CONSIDERACIONES BÁSICAS EN LA ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ**

Las exenciones (opcionales) están relacionadas con: I) las combinaciones de negocios; II) la valorización inicial de activos fijos, ciertos intangibles y de propiedades de inversión; III) los beneficios a los empleados (vinculados con resultados provenientes de cálculos actuariales); IV) las diferencias de conversión acumuladas (de filiales o coligadas cuyos estados financieros están expresados en moneda distinta de la de su inversionista); V) los instrumentos financieros compuestos; VI) los activos y pasivos de filiales, coligadas y negocios conjuntos cuya fecha de adopción de IFRS es diferente de la de su inversionista; VII) la designación de instrumentos financieros previamente reconocidos; VIII) las transacciones con pagos basados en acciones de propia entidad; IX) la información comparativa para instrumentos financieros; X) los pasivos por desmantelamientos, restauración, remoción de activos o similares; XI) los acuerdos que contienen un arrendamiento; XII) la información comparativa para contratos de seguros; XIII) la valoración por el valor razonable de instrumentos financieros en el reconocimiento inicial,



cuando no existe un mercado activo para los mismos; XIV) la información comparativa para negocios de exploración y evaluación de recursos minerales; y XV) la aplicación de las normas transitorias para negocios de concesión de servicios.

Las excepciones (obligatorias) están relacionadas con I) la baja de activos financieros y pasivos financieros, II) la contabilidad de coberturas; III) las estimaciones contables; y IV) los activos clasificados como mantenidos para la venta y operaciones en discontinuación.

## **CAPITULO II**

### **IMPUESTO A LA RENTA EN EL ECUADOR CON APLICACIÓN DE LAS NIIF.**

#### **2.1 Impuesto a la Renta**

##### **2.1.1 Objetivo**

El propósito del método es prescribir el tratamiento para registrar el cargo del impuesto a las ganancias por el método de lo devengado, independientemente del impuesto a pagar en el ejercicio siguiente.

Aclarando que en el caso de la NIC 12 se refiere al impuesto a las ganancias sean nacionales o extranjeros que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición para el contribuyente, consecuentemente para el caso ecuatoriano se relaciona directamente con nuestro impuesto a la renta.

Por otro lado nuestra tarea es el tratamiento futuro (largo plazo) cuando tenemos diferencias temporales que surgen de la comparación entre los registros contables realizados bajo criterio contable (Normas internacionales de información financiera) con la base tributaria proveniente de la aplicación de leyes locales vigentes.

##### **2.1.2 Reconocimiento y Valoración**

De acuerdo con el objetivo de la NIC 12 se deberá reconocer el impuesto a las ganancias bajo la consideración de las consecuencias actuales y futuras de los activos y pasivos según su recuperación o liquidación respectiva cuando sea probable que luego de su registro inicial vayan a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores o

menores por lo tanto esta norma contable exige que la empresa reconozca un pasivo o activo por impuesto diferido, con algunas excepciones.

Debido a que algunas normas contables han establecido el registro de costos o gastos que provienen de transacciones o variaciones que afectan el valor razonable como por ejemplo, la revalorización de activos surgen diferencias al compararse con las normativas tributarias que obliga a realizar una conciliación tributaria cuyo resultado en un efecto impositivo mayor, sin embargo según esta NIC 12 ese efecto en gasto por impuesto a la renta podría resultar como un diferencia deducible temporal en el análisis de las partidas entre la base fiscal (considerando normativa tributaria) y el valor en libros (valor razonable), en los siguientes párrafos explicaremos al detalle los casos que podrían presentarse sobre activos o pasivos por impuesto a la renta diferido.

Se deberán reconocer todos los impuestos diferidos que surjan de cualquier diferencia temporaria (Temporal) entre las bases fiscales de activos y pasivos y sus correspondientes importes en libros en los estados financieros, a menos que la diferencia hubiera surgido de acuerdo a las siguientes excepciones:

- a) El reconocimiento inicial de un menor valor de inversiones
- b) El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios y además no hubiera afectado el resultado contable bruto ni la ganancia / (pérdida) fiscal; y
- c) Las inversiones en filiales, sucursales y coligadas o en negocios conjuntos, pero únicamente cuando concurren determinadas circunstancias en relación con la

retención de ganancias no distribuidas y la reversión de las diferencias temporarias.

La NIC 12 también nos presenta una excepción adicional en cuanto a su reconocimiento en libros en el caso de combinaciones de negocios:

Los impuestos corrientes y diferidos se reconocerán en resultados, a menos que el impuesto haya surgido de una combinación de negocios que sea una adquisición o una transacción o suceso que se hubiera reconocido, en el mismo u otro ejercicio, directamente dentro de otros resultados integrales o en el patrimonio neto. Las consecuencias fiscales que derivarían, por ejemplo, de un cambio en las tasas impositivas o leyes fiscales, o una re-estimación de la recuperación de un activo por impuestos diferidos o un cambio en la forma en que la entidad espera recuperar los mismos, se reconocerán en resultados, salvo en la medida en que estén relacionadas con elementos previamente cargados o abonados al patrimonio neto (o a otros resultados integrales).

**La valoración de los activos y los pasivos por impuestos diferidos** debe reflejar las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, a la fecha del estado financiero, recuperar o liquidar el importe en libros de activos y pasivos. Cuando se revaloriza un activo no amortizable (como un terreno), los impuestos diferidos que surgen de la revalorización se calculan utilizando la tasa de impuestos a aplicar cuando la entidad recupere el importe en libros del activo a través de su venta.



La administración deberá reconocer un activo por impuestos diferidos para toda la diferencia temporal deducible en la medida en que sea probable que la entidad vaya a disponer de ganancias fiscales futuras contra las cuales poder utilizar las diferencias temporales deducibles. Deben aplicarse los mismos criterios para el reconocimiento de activos por impuestos diferidos derivados de pérdidas y créditos tributarios no utilizados.

## 2.2 Definiciones Generales

**Resultado Contable:** Es la utilidad neta o pérdida de un período antes de deducir el gasto tributario.

**Utilidad tributaria (pérdida tributaria):** Es la utilidad (pérdida) de un período, que ha sido determinada de conformidad con las normas establecidas por la autoridad tributaria y sobre la cual se produce un impuesto a la renta por pagar (por recuperar).

**Gasto tributario (ingreso tributario):** Es el monto total incluido en la determinación de la utilidad neta o pérdida del período que corresponde al impuesto corriente y al impuesto diferido.

**Impuesto Corriente.-** Es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto sobre las ganancias relativas a la ganancia (pérdida) fiscal del ejercicio.

## 2.3 Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos corrientes

Los párrafos 12, 13 y 14 de la NIC. 12 define el concepto de activos y pasivos por impuestos corrientes, según el siguiente resumen:

El impuesto causado en el ejercicio, correspondiente al periodo actual y a los periodos anteriores, debe ser reconocido como un impuesto por pagar, en la medida que no se haya

liquidado. Si la cantidad ya pagada (anticipo o retenciones a favor) excede a la cantidad a pagar, el exceso debe ser reconocido como un activo.

Las pérdidas fiscales que pueden ser utilizadas para compensar cuotas impositivas de periodos anteriores deben ser reconocidas como un activo.

Cuando una pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en ejercicios anteriores, la empresa reconocerá tal derecho como un activo en el mismo ejercicio en el que se produce la citada pérdida fiscal, porque es probable que esa empresa obtenga el beneficio asociado de tal efecto.

## **2.4 Impuesto Diferido**

### **2.4.1 Concepto**

**Diferencias Temporarias (Temporales) Imponibles:** Son aquellas que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondientes a ejercicios futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

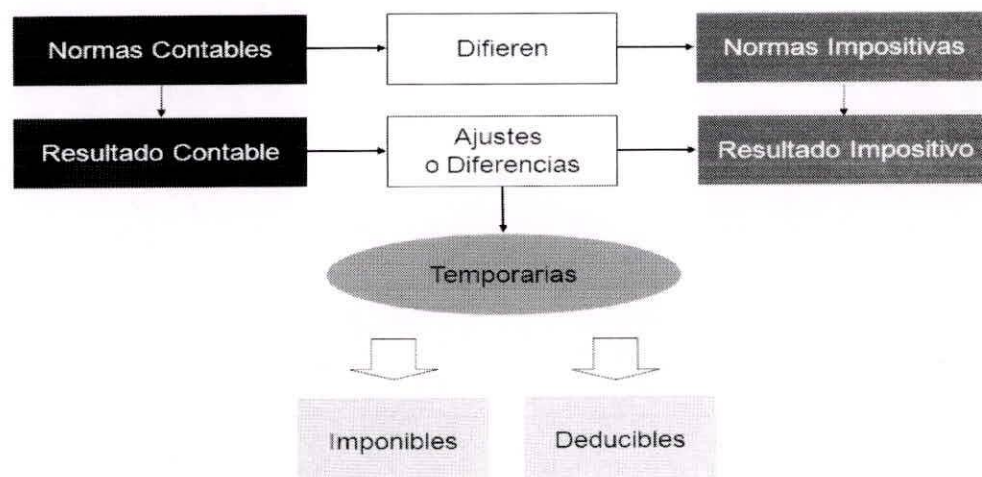
**Diferencias Temporarias (Temporales) Deducibles:** Son aquellas que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

De esas definiciones podemos indicar que el impuesto diferido se establece cuando:

Dentro del giro normal de las empresas se obtenga un activo o pasivo que tengan que recuperarse o liquidarse a su valor en libros pero que sin embargo producto de la aplicación de normativas fiscales vayan a dar lugar a montos fiscales mayores o menores, a eso le llamamos **diferencia temporal**.

De nuestro análisis e interpretación podemos indicar también que se establece que en periodos futuros (más de un año o largo plazo) podría mantenerse dicha diferencia y consiguientemente su efecto o dejar de afectar (temporal), pero solamente en los casos de **diferencias temporales** se reconocen los activos o pasivos por impuesto diferidos.

**Figura 1: Flujo de Origen de los Impuestos Diferidos**



Fuente: Creación Propia.

Finalmente la NIC 12 establece que las diferencias temporarias (Temporales) pueden ser de dos naturalezas IMPONIBLES o DEDUCIBLES. Cada vez que se trate de una diferencia producto de un activo o pasivo que se va a liquidar en el futuro (largo plazo) y la misma represente una base imponible que según las normativas tributarias

se encuentren gravadas con el impuesto a la renta (a las ganancias según la NIC 12) ella se debe reconocer dentro del rubro Impuesto diferidos de activo. Asimismo cada vez que se trate de una diferencia producto de un activo o pasivo que se va a liquidar en el futuro (largo plazo) y la misma represente una deducción de la base imponible que según las normativas tributarias se encuentren gravadas con el impuesto a la renta (a las ganancias según la NIC 12) ella se debe reconocer dentro del rubro Impuesto diferidos de pasivo.

#### **2.4.2 Ventajas**

Permite analizar los motivos de las diferencias entre las valuaciones contables y fiscales al cierre del ejercicio.

Explica los efectos en los resultados de los diferentes criterios contables e impositivos. Este análisis es relevante cuando el ente debe pagar impuesto a las ganancias, pese a que sus Estados Contables registran resultados finales negativos.

#### **2.4.3 Principios Básicos**

- ☒ Un pasivo es registrado por el Impuesto a la Renta a pagar que surge de la Conciliación Tributaria del presente ejercicio (Método Tradicional).
- ☒ Un activo por impuesto diferido es reconocido considerando los efectos impositivos futuros atribuibles a diferencias temporarias deducibles siempre que sea probable que haya bases imponibles positivas en el futuro para compensar tales impuestos anticipados.
- ☒ Un pasivo por impuesto diferido es reconocido para todas las diferencias temporarias imponibles con dos excepciones: El reconocimiento inicial de un fondo



de comercio, el reconocimiento inicial de activos y pasivos en una transacción que no sea una combinación de negocios que en su momento no afecte ni al resultado contable ni al resultado fiscal.

☒ El cálculo de los impuestos diferidos está basado en la legislación del impuesto a las ganancias vigente en el Ecuador al cierre del ejercicio. Los efectos de leyes no promulgadas no se anticipan.

☒ El saldo de los impuestos diferidos activos se debe reducir en el monto que se estima no recuperable (de la misma manera que con cualquier activo).

## 2.5 Activos y Pasivos diferidos

**Activos por impuestos diferidos:** Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en ejercicios futuros, relacionadas con:

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

En síntesis podemos obtener la siguiente conclusión:

En todos los casos en que una empresa obtenga producto de sus operaciones corrientes un activo o pasivo y esos rubros tengan que recuperarse o liquidarse a su valor en libros pero que sin embargo producto de la aplicación de normativas fiscales vayan a dar lugar a montos fiscales mayores o menores, a eso le llamamos **diferencia temporal**.

Cuando la indicada **diferencia temporal** origine un efecto futuro de largo plazo (Mayor a un año), cuyo valor sea a favor de la empresa, es decir lo que hemos llamado técnicamente

crédito tributario, valor a favor o simplemente el impuesto a pagar del año corriente tenga que ser disminuido por un activo por impuesto a la renta, a ese efecto la NIC 12 lo **define como Impuestos diferidos de activo.**

Los párrafos 24, 25, 26, 27 Y 28 de la NIC. 12 definen el momento y las circunstancias en la que debe reconocerse un activo por impuesto diferido.

“24 **Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos**, por causa de todas y cada una de las diferencias temporarias (temporales) deducibles (sobre la base imponible según las normativas legales vigentes), en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras (largo plazo) contra las que cargar las deducciones por diferencias temporarias, salvo (excepciones) que el activo por impuestos diferidos aparezca por causa de:

- (a) un fondo de comercio negativo que reciba el tratamiento de ingreso diferido, de acuerdo con la NIC 22, Combinaciones de Negocios; o bien.
- (b) el reconocimiento inicial de un activo o un pasivo en una transacción que:
  - (i) no sea una combinación de negocios; y que
  - (ii) en el momento de realizarla, no haya afectado ni al resultado contable ni a la ganancia (pérdida).

No obstante, debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 44, para las diferencias temporarias (temporales) deducibles asociadas con inversiones en empresas dependientes, sucursales y asociadas, así como con participaciones en negocios conjuntos.

25. Detrás del reconocimiento de cualquier pasivo está inherente la expectativa de que la cantidad correspondiente será liquidada, en futuros ejercicios, por medio de una salida de recursos (pagos) que incorporen beneficios económicos. Cuando tales recursos salgan efectivamente de la empresa, una parte o la totalidad de sus importes pueden ser deducibles para la determinación de la ganancia fiscal en ejercicios posteriores al del reconocimiento del pasivo. En esos casos se producirá una diferencia temporaria (temporal) entre el importe en libros del citado pasivo y su base fiscal. De acuerdo con ello, **aparecerá un activo por impuestos diferidos, respecto a los impuestos sobre las ganancias que se recuperarán en ejercicios posteriores, cuando sea posible la deducción del pasivo para determinar la ganancia fiscal.** De forma similar, si el importe en libros de un activo es menor que su base fiscal, la diferencia entre ambos importes dará lugar a un activo por impuestos diferidos respecto a los impuestos sobre las ganancias que se recuperarán en ejercicios posteriores.

26. Los siguientes ejemplos recogen diferencias temporarias deducibles que producen activos por impuestos diferidos:

- (a) **las prestaciones por retiro**, que puedan deducirse para determinar el resultado contable a medida que se reciben los servicios de los empleados, pero que no se pueden deducir fiscalmente hasta que la empresa los pague efectivamente a los trabajadores, o haga las correspondientes aportaciones a un fondo externo para que los gestione. En este caso, existirá **una diferencia temporaria entre el importe en libros del pasivo y su base fiscal**, base que habitualmente tendrá valor nulo. Esta diferencia temporaria deducible hará surgir el activo por impuestos diferidos a medida que los beneficios económicos salgan de la

empresa en la forma de una deducción del beneficio fiscal cuando se paguen las prestaciones por retiro o se realicen las aportaciones al fondo externo;

(b) **Los costes de investigación** se tratan como un gasto del ejercicio en que se producen al determinar el resultado contable, pero su deducción a efectos fiscales puede no estar permitida hasta un ejercicio posterior a efectos del cálculo de la ganancia (pérdida) fiscal. La diferencia entre la base fiscal de los gastos de investigación, que será igual al importe que la administración tributaria permitirá deducir en futuros ejercicios, y su importe en libros, que será igual a cero, constituirá una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos;

(c) **En una combinación de negocios calificada como adquisición**, el coste de la compra se distribuirá entre los activos y pasivos reconocidos, tomando como referencia los valores razonables de estos elementos en el momento de realizar la transacción. Cuando se reconozca un pasivo procedente de la adquisición, pero los costes relacionados no se deduzcan fiscalmente hasta un ejercicio posterior, **aparecerá una diferencia temporaria (temporal) deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. También aparecerá un activo por impuestos diferidos cuando el valor razonable de un activo identificable adquirido sea menor que su base fiscal.** En ambos casos, el activo por impuestos diferidos surgido afectará al fondo de comercio de la explotación; y



(d) ciertos activos pueden ser contabilizados por su valor razonable, o pueden ser revalorizados sin que se haga un ajuste similar para fines fiscales (véase el párrafo 20). En tal caso, aparecerá una diferencia temporaria deducible, siempre que la base fiscal del activo exceda a su importe en libros”.

20. Las Normas Internacionales de Contabilidad permiten que ciertos activos se contabilicen por su valor razonable, o bien que sean objeto de revalorización (véase, por ejemplo, la NIC 16, **Inmovilizado Material**, la NIC 38, **Activos Inmateriales**, la NIC 39, **Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración** y la NIC 40, **Propiedades de Inversión**). En algunos países, la revalorización o cualquier otra reconsideración del valor del activo, para acercarlo a su valor razonable, afecta a la ganancia (pérdida) fiscal del ejercicio corriente. Como resultado de esto, se puede ajustar igualmente la base fiscal del activo, y no surge ninguna diferencia temporaria. En otros países, sin embargo, la revalorización o reconsideración del valor no afecta a la ganancia fiscal del ejercicio en que una u otra se llevan a efecto y, por tanto, no ha de procederse al ajuste de la base fiscal. No obstante, la recuperación futura del importe en libros producirá un flujo de beneficios económicos imponibles para la empresa, puesto que los importes deducibles a efectos fiscales serán diferentes de las cuantías de esos beneficios económicos. La diferencia entre el importe en libros de un activo revalorizado y su base fiscal es una diferencia temporaria y da lugar por tanto, a un activo o pasivo por impuestos diferidos.

Esto se cumple incluso cuando:

- (a) la empresa no desea vender el activo. En tales casos, el importe en libros revalorizado se recuperará mediante el uso, lo que generará beneficios fiscales por encima de la depreciación deducible fiscalmente en ejercicios futuros; o
- (b) se difiera el pago de impuestos sobre las ganancias, a condición de que el importe de la venta de los activos se reinvierta en otros similares. En tales casos el impuesto se acabará pagando cuando se vendan los nuevos activos, o bien a medida que vayan siendo utilizados.

**27. La reversión de las diferencias temporarias (temporales) deducibles dará lugar, como su propio nombre indica, a reducciones en la determinación de las ganancias fiscales de ejercicios posteriores.** No obstante, los beneficios económicos, en forma de reducciones en pagos de impuestos, llegarán a la empresa sólo si es capaz de obtener ganancias fiscales suficientes como para cubrir las posibles deducciones. **Por tanto, la empresa reconocerá activos fiscales por impuestos diferidos sólo si es probable que disponga de esos beneficios fiscales futuros contra los que cargar las deducciones por diferencias temporarias (temporales).**

28. Será probable que se disponga de ganancias fiscales, contra los que cargar las deducciones por diferencias temporarias, siempre que existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal y referida a la misma entidad fiscal, cuya reversión se espere:

- (a) en el mismo ejercicio fiscal en el que se prevea que reviertan las diferencias temporarias deducibles; o
- (b) en ejercicios en los que una pérdida fiscal, surgida por un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores.

En tales circunstancias, se reconocerá un activo por impuestos diferidos en el ejercicio en que aparezcan las diferencias temporarias deducibles.

De lo indicado anteriormente debemos interpretar que dichos activos por impuestos diferidos deben medirse empleando tasas fiscales que se esperan sean de aplicación obligatoria en el periodo (fecha del balance) en que el activo se cobre (genere ingresos) según lo dispongan las leyes tributarias vigentes.

## 2.6 La Base Fiscal

**La base fiscal de un Activo:** Es el importe que será deducible, a efectos fiscales, de los beneficios económicos que obtenga la empresa 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.

A continuación presentamos los ejemplos que indica la NIC 12 en relación a las bases fiscales de un activo.

### Ejemplos

1. El coste de una máquina es de 100. De los mismos, ya ha sido deducida una depreciación acumulada de 30 en el ejercicio corriente y en los anteriores, y el resto del coste será deducible en futuros ejercicios, ya sea como depreciación o como un importe deducible en caso de venta del activo en cuestión. 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. La base fiscal de la máquina es, por tanto, de 70.

2. La rúbrica de intereses a cobrar tiene un importe en libros de 100. Fiscalmente, estos ingresos ordinarios financieros serán objeto de tributación cuando se cobren. La base fiscal de los intereses a cobrar es cero.
3. Los deudores comerciales de una empresa tienen un importe en libros de 100. Los ingresos ordinarios correspondientes a los mismos han sido ya incluidos para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal. La base fiscal de los deudores comerciales es de 100.
4. Los dividendos a cobrar de una dependiente tienen un importe en libros de 100. Tales dividendos no tributan. En esencia, la totalidad del importe en libros del activo es deducible de los beneficios económicos. En consecuencia, la base fiscal de los dividendos a cobrar es de 100.
5. Un préstamo concedido por la empresa tiene un importe en libros de 100. El cobro del importe correspondiente no tiene consecuencias fiscales.

**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 ejercicios 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 ingreso ordinario que no resulte imponible en ejercicios futuros.



Ejemplos:

1. Entre los pasivos a corto plazo se encuentran deudas provenientes de gastos devengados, con un importe en libros de 100. El gasto correspondiente será deducible fiscalmente cuando se pague. La base fiscal de las deudas por esos gastos devengados es cero.
2. Entre los pasivos a corto plazo se encuentran ingresos ordinarios financieros cobrados por anticipado, con un importe en libros de 100. El correspondiente ingreso tributa precisamente cuando se cobra. La base fiscal de los ingresos cobrados por anticipado es cero.
3. Entre los pasivos a corto plazo se encuentran deudas provenientes de gastos devengados, con un importe en libros de 100. El gasto correspondiente ya ha sido objeto de deducción fiscal. La base fiscal de las deudas por gastos acumulados (o devengados) es de 100.
4. Entre los pasivos financieros a corto plazo se encuentran sanciones y multas con un importe en libros de 100. Ni las sanciones ni las multas son deducibles fiscalmente. La base fiscal de las sanciones y multas es de 100.
5. Un préstamo recibido tiene un importe en libros de 100. El reembolso del préstamo no tiene ninguna consecuencia fiscal.

### CAPÍTULO III

#### CASOS PRÁCTICOS

##### 3.1 Aplicación del Activo diferido

A continuación un ejercicio contable completo que ayudara a la explicación sobre un activo diferido de impuesto a la renta:

La empresa LEGOS S.A. adquiere computadoras el 02 de enero del 2010 a INFOCENTRO S.A. por US \$25,000.00. Esta empresa en aplicación de la NIC 16 le fija una vida útil de dos años, por lo tanto, su tasa de depreciación es 50% anual. Como se sabe la tasa tributaria para activos de este tipo es el 33.33% como máximo.

¿La situación planteada que efectos produce en el impuesto a la renta del ejercicio si contamos con una tasa imponible del 30% promedio en la empresa Legos S. A.?

El Resultado contable para el ejercicio económico 2010 de la empresa Legos S. A. es de \$75,833.33

Solución:

La legislación tributaria vigente en el Ecuador establece que la depreciación por desgaste de los bienes de activos fijos dentro del rubro equipos de computo son deducibles y que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables siempre que no excedan el

porcentaje máximo establecido que para caso de los equipos de procesamiento de datos es de 33.33% anual como máximo.

|                   | <b>Contable</b>     | <b>Tributario</b>   |
|-------------------|---------------------|---------------------|
| Costo             | \$ 25.000,00        | \$ 25.000,00        |
| Depreciación      | \$ 12.500,00        | \$ 8.333,33         |
| <b>Valor Neto</b> | <b>\$ 12.500,00</b> | <b>\$ 16.666,67</b> |

Tributariamente, la tasa máxima anual para depreciar este bien es 33.33%, es decir, solo se acepta la deducción de US \$8,333.33; sin embargo, según el análisis de desgaste realizada al interior de la empresa esto no debe modificar la tasa fijada por la empresa que es del 50% si esta refleja de manera correcta la vida útil de dicho bien.

Como vemos en el ejemplo hay un monto (diferencia temporal deducible) que no será aceptado tributariamente en este primer período por un monto de US \$4,167.50, por lo que debe ser agregado a la base imponible para cumplir con las normativas legales vigentes. Esta es una diferencia temporal deducible ya que en el transcurrir del tiempo, luego de uno o más periodos anuales, tanto las bases contables (depreciación del 50%) como la base tributaria (33.33%) para que sean iguales.

Con respecto a esta situación, el párrafo 17 de la NIC 12 establece que estas diferencias temporales gravables surgen cuando los gastos se registran contablemente en un ejercicio y se computan tributariamente en otro, como podemos observar en el cuadro que el monto contable por depreciación puede ser diferente al monto tributario, surgiendo una diferencia temporal deducible, siempre que la depreciación sea menor que la contable. En este ejemplo la depreciación tributaria es US \$8,333.33, mientras que la contable asciende a

US \$12,500.00, sugiriendo una diferencia de US \$4,166.67 que corresponde a una diferencia temporal deducible.

Cabe indicar que el impuesto a la renta es un gasto devengado en el ejercicio corriente que se presenta en el estado de resultados y que forma parte de la liquidación de la utilidad neta o resultado de la empresa, por lo tanto la estructura de la base contable graficada es como sigue:

**Resultado**

**Contable (RC) = INGRESOS CONTABLES**

**(-) GASTOS CONTABLES**

**(-) IMPUESTO Y PART. LABORAL**

Ciertamente cada operación sea esta de ingreso o de gastos que se contabiliza en las empresas pudieren reflejar un idéntico criterio tanto desde el punto de vista contable (normas internacionales de información financiera) como desde su base fiscal (leyes tributarias), sin embargo cuando no coincidan el ingreso o el gasto correspondiente será diferente, como sigue a continuación:

**Base Imponible = Resultado Contable (RC)**  
**+/- Diferencias temporales**

Regresando a nuestro ejercicio de aplicación tenemos una diferencia temporal que se clasifica como deducible y a continuación la conciliación en base al esquema presentado de dicha diferencia:



(\$ dólares completos)

|                                    |                    |
|------------------------------------|--------------------|
| <b>Resultado Contable</b>          | <b>\$75,833.33</b> |
| <b>(+) Dif. Temporal deducible</b> | <b>\$ 4,166.67</b> |
| <b>Base Imponible</b>              | <b>\$80,000.00</b> |
| <b>Impto. Rta. (30%)</b>           | <b>\$24,000.00</b> |
| <b>Resultado del ejercicio</b>     | <b>\$56,000.00</b> |

El impuesto a la renta que se calcula de la Base imponible que incluye la diferencia temporal deducibles \$4,166.67 (BI= RC+Dif Temp deducible) demuestra que la empresa esta cancelando un impuesto a la renta que en el futuro será revertido por causa de la depreciación de los equipos de computación:

**IMPUESTO A LA RENTA POR PAGAR: \$24,000.00**

(\*1) Impuesto a la renta proveniente del Resultado corriente **\$22,750.00**

(\*2) Impuesto a la renta de la difer. temporal deducible **\$1,250.00**

(\*1)  $30\% \times \$75,833.33 = \$22,750.00$

(\*2)  $30\% \times \$4,166.67 = \$1,250.00$  (Impuesto a la renta Anticipado)

**Conciliación (Año actual):**

|                                        | <b><u>\$Base Fiscal</u></b> | <b><u>\$Base Contable</u></b> | <b><u>\$Conciliación</u></b> |
|----------------------------------------|-----------------------------|-------------------------------|------------------------------|
| <b>Resultado antes de Depreciación</b> | <b>88,333.33</b>            | <b>88,333.33</b>              | <b>-</b>                     |
| <b>(-) DEPRECIACION</b>                | <b>8,333.33</b>             | <b>12,500.00</b>              | <b>4,166.67</b>              |
| <b>Resultado</b>                       | <b>80,000.00</b>            | <b>\$75,833.33</b>            | <b>(1*)4,166.67</b>          |
| <b>Impto. Rta. (30%)</b>               | <b>24,000.00</b>            | <b>22,750.00</b>              | <b>(2*)-1,250.00</b>         |
| <b>Resultado del ejercicio</b>         | <b>56,000.00</b>            | <b>53,083.33</b>              | <b>2,916.67</b>              |

(1\*) Diferencia temporal deducible.

(2\*) Impuesto a la renta anticipado

### Asientos de Diario Contables

| -1-                                           | <u>DEBE</u> | <u>HABER</u> |
|-----------------------------------------------|-------------|--------------|
| Equipos de computación                        | \$25.000,00 |              |
| Iva. Pagado                                   | \$ 3.000,00 |              |
| Facturas por Pagar                            |             | \$27.750,00  |
| Retención en la fuente de renta               |             | \$ 250,00    |
| _2_                                           |             |              |
| Gastos de depreciación equipos de computación | \$12.500,00 |              |
| Depreciación Acumulada                        |             | \$12.500,00  |
| _3_                                           |             |              |
| Impuesto a la renta diferido (tasa 30%)       | \$ 1.250,00 |              |
| Impuesto a la renta por pagar                 |             | \$ 1.250,00  |

Nota: Cabe indicar que este ejemplo es únicamente para efectos de tesis todavía no tenemos un pronunciamiento oficial referente al tema.

### Conciliación (Año 2011):

Las consecuencias o efectos de las diferencias entre el ejercicio según la base contable y según la base tributaria se continua manifestando durante el segundo año (2011) generando una diferencia temporal deducible de \$4,166.67 y un efecto en activo diferido del impuesto a la renta de \$1,250.00, las cifras y evolución contable de este año las exponemos a continuación, cabe indicar que lo explicaremos bajo un resultado contable (RC) de \$85,833.33:

(\$ dólares completos)

|                                    |                    |
|------------------------------------|--------------------|
| <b>Resultado Contable</b>          | <b>\$85,833.33</b> |
| <b>(+) Dif. Temporal deducible</b> | <b>\$ 4,166.67</b> |
| <b>Base Imponible</b>              | <b>\$90,000.00</b> |

|                                |                    |
|--------------------------------|--------------------|
| <b>Impto. Rta. (30%)</b>       | <b>\$27,000.00</b> |
| <b>Resultado del ejercicio</b> | <b>\$63,000.00</b> |

**IMPUESTO A LA RENTA POR PAGAR: \$27,000.00**

(\*1) Impuesto a la renta proveniente del Resultado corriente **\$25,750.00**

(\*2) Impuesto a la renta de la difer. temporal deducible **\$1,250.00**

(\*1)  $30\% \times \$85,833.33 = \$25,750.00$

(\*2)  $30\% \times \$4,166.67 = \$1,250.00$  (Impuesto a la renta Anticipado)

**Conciliación:**

|                                        | <b><u>\$Base Fiscal</u></b> | <b><u>\$Base Contable</u></b> | <b><u>\$Conciliación</u></b> |
|----------------------------------------|-----------------------------|-------------------------------|------------------------------|
| <b>Resultado antes de Depreciación</b> | <b>98,333.33</b>            | <b>98,333.33</b>              | <b>-</b>                     |
| <b>(-) DEPRECIACION</b>                | <b>8,333.33</b>             | <b>12,500.00</b>              | <b>4,166.67</b>              |
| <b>Resultado</b>                       | <b>90,000.00</b>            | <b>\$85,833.33</b>            | <b>(1*)4,166.67</b>          |
| <b>Impto. Rta. (30%)</b>               | <b>27,000.00</b>            | <b>25,750.00</b>              | <b>(2*)-1,250.00</b>         |
| <b>Resultado del ejercicio</b>         | <b>63,000.00</b>            | <b>60,083.33</b>              | <b>2,916.67</b>              |

(1\*) Diferencia temporal deducible.

(2\*) Impuesto a la renta anticipado

***Asientos de Diario Contables***

| <b>-1-</b>                                    | <b><u>DEBE</u></b> | <b><u>HABER</u></b> |
|-----------------------------------------------|--------------------|---------------------|
| Gastos de depreciación equipos de computación | \$12.500,00        |                     |
| Depreciación Acumulada                        |                    | \$12.500,00         |
| <b>_2_</b>                                    |                    |                     |
| Impuesto a la renta diferido (tasa 30%)       | \$ 1.250,00        |                     |
| Impuesto a la renta por pagar                 |                    | \$ 1.250,00         |

*Nota: Cabe indicar que este ejemplo es únicamente para efectos de tesis todavía no tenemos un pronunciamiento oficial referente al tema.*

### **Conciliación (Año 2012):**

Las consecuencias de las diferencias entre el ejercicio según la base contable y según la base tributaria se continua manifestando durante el tercer año (2011) sin embargo en este periodo es a la inversa debido a que la normativa tributaria permite depreciar los equipos de computación en el tercer año al 33.33% anual mientras tanto contablemente la empresa ha dejado de hacerlo porque ha depreciado el 100% durante los dos periodos anteriores (2010 y 2011), cabe indicar que lo explicaremos considerando un resultado contable (RC) de \$108,333.33 sobre el cual se realiza depreciación acumulada de \$8,333.33 quedando una base fiscal por \$100,000, donde el impuesto a la renta por pagar es de:

**IMPUESTO A LA RENTA POR PAGAR:** **\$30,000.00**

(\*1)  $30\% \times \$100,000.00 = \$30,000.00$

### **Saldo de activo de impuesto a la renta diferido de años anteriores:**

2010.-  $30\% \times \$4,166.67 = \$1,250.00$  (Impuesto a la renta Anticipado)

2011.-  $30\% \times \$4,166.67 = \$1,250.00$  (Impuesto a la renta Anticipado)

Total      -----→ = \$2,500.00

A continuación demostraremos el impuesto a la renta que tendría que cancelar la empresa en el año 2012,



**Conciliación:**

|                                        | <b><u>\$Base Fiscal</u></b> | <b><u>\$Base Contable</u></b> | <b><u>\$Conciliación</u></b> |
|----------------------------------------|-----------------------------|-------------------------------|------------------------------|
| <b>Resultado antes de Depreciación</b> | <b>108,333.33</b>           | <b>108,333.33</b>             | <b>-</b>                     |
| <b>(-) DEPRECIACION</b>                | <b>8,333.33</b>             | <b>0.00</b>                   | <b>8,333.33</b>              |
| <b>Resultado</b>                       | <b>100,000.00</b>           | <b>\$108,333.33</b>           | <b>(1*)8,333.33</b>          |
| <b>Impto. Rta. (30%)</b>               | <b>30,000.00</b>            | <b>(*3)32,500.00</b>          | <b>(2*)-2,500.00</b>         |
| <b>Resultado del ejercicio</b>         | <b>70,000.00</b>            | <b>75,833.33</b>              | <b>5,833.33</b>              |

(1\*) Diferencia temporal deducible (revertida).

(2\*) Impuesto a la renta anticipado (revertido)

(3\*) Provisión de impuesto a la renta año corriente

Detalle del impuesto a la renta (2012) año corriente:

|                                                  |                     |
|--------------------------------------------------|---------------------|
| Provisión del impuesto a la renta por pagar      | \$32,500.00         |
| (-) Activo diferido (anticipo) de impuesto renta | <u>-\$ 2,500.00</u> |
| Saldo del impuesto a la renta por pagar          | \$ 30,000.00        |
| Declaración del impuesto a la renta              | \$30,000.00         |

***Asientos de Diario Contables***

| <b>-1-</b>                                    | <b><u>DEBE</u></b> | <b><u>HABER</u></b> |
|-----------------------------------------------|--------------------|---------------------|
| Gastos de depreciación equipos de computación | \$00,00            |                     |
| Depreciación Acumulada                        |                    | \$00,00             |
| <b>_2_</b>                                    |                    |                     |
| Impuesto a la renta por pagar (tasa 30%)      | \$ 2.500,00        |                     |
| Impuesto a la renta diferido                  |                    | \$ 2.500,00         |

*Nota: Cabe indicar que este ejemplo es únicamente para efectos de tesis todavía no tenemos un pronunciamiento oficial referente al tema.*

Finalmente a manera de comprobación revisemos un resumen de los tres ejercicios fiscales del 2010 al 2012 (tres años):

|                                                          | \$Base Fiscal     | \$Base Contable   | \$Conciliación |
|----------------------------------------------------------|-------------------|-------------------|----------------|
| <b><u>Resultado</u>      <u>antes</u>      <u>de</u></b> | <b>295,000.00</b> | <b>295,000.00</b> | -              |
| <b><u>Depreciación</u></b>                               |                   |                   |                |
| <b>(-) DEPRECIACION</b>                                  | <b>25,000.00</b>  | <b>25,000.00</b>  | -              |
| <b><u>Resultado</u></b>                                  | <b>270,000.00</b> | <b>270,000.00</b> | -              |
| <b>Impto. Rta. (30%)</b>                                 | <b>81,000.00</b>  | <b>81,000.00</b>  | -              |
| <b>Resultado del ejercicio</b>                           | <b>189,000.00</b> | <b>189,000.00</b> | -              |

Como podemos apreciar en el cuadro anterior al sumar los efectos tanto en resultado contable (RC), depreciaciones e impuesto a la renta provisionado como si se tratase de un solo periodo (3 años), comprobamos que existe una conciliación de cuentas de lo registrado en libros contables y las declaraciones (bases fiscales) de esos mismos periodos.

Seguidamente revisaremos los Pasivos por impuestos diferidos junto con su caso de aplicación práctica.

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

A continuación citamos el párrafo 17 de la NIC. 12 que presenta la normativa específica del tema:

“17. Ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos se registran contablemente en un ejercicio (normas internacionales de información financiera), mientras que se computan fiscalmente en otro (normativas tributarias). Tales diferencias temporarias son conocidas también con el nombre de diferencias temporales. Los que siguen son ejemplos de diferencias temporarias de esta naturaleza, que constituyen diferencias temporarias imponibles y que por tanto dan lugar a pasivos por impuestos diferidos:

- (a) Ingresos financieros ordinarios, que se incluyen en el resultado contable en proporción al tiempo transcurrido, pero pueden, en algunos regímenes fiscales, ser computados fiscalmente en el momento en que se cobran. La base fiscal de cualquier interés a cobrar reconocido en el balance de situación procedente de tales ingresos es cero, puesto que los ingresos ordinarios correspondientes no afectarán a la ganancia fiscal hasta que sean cobrados.
- (b) Las cuotas de depreciación o amortización utilizadas para determinar la ganancia (pérdida) fiscal, pueden ser diferentes que las calculadas a efectos contables. La diferencia temporaria es la diferencia entre el importe en libros del activo y su base fiscal, que será igual al coste original menos todas las deducciones respecto del citado activo que hayan sido permitidas por las normas fiscales, para determinar la ganancia fiscal del ejercicio actual y de los anteriores. En estas condiciones surgirá una diferencia temporaria imponible, que producirá un pasivo por impuestos diferidos, cuando la amortización a efectos fiscales sea acelerada. Por otra parte, surgirá una diferencia temporaria deducible, que producirá un activo por impuestos diferidos, cuando la amortización a efectos fiscales sea menor que la registrada contablemente.

- (c) Los costes de desarrollo pueden ser objeto de capitalización y amortización en ejercicios posteriores, a efectos de determinar el resultado contable, pero deducidos fiscalmente en el ejercicio en que se hayan producido. Tales costes de desarrollo capitalizados tienen una base fiscal igual a cero, puesto que ya han sido completamente deducidos de la ganancia fiscal. La diferencia temporaria es la que resulta de restar el importe en libros de los costes de desarrollo y su base fiscal nula.

### **3.2 Aplicación del Pasivo diferido**

A continuación un ejercicio completo que ayudara a la aplicación de los pasivos diferidos de impuesto a la renta:

La empresa ROBLE S.A. adquiere cuatro camionetas al valor de US \$80,000.00 el 02 de enero del 2010. Tras realizar un análisis de los periodos contables en que se utilizara el bien, la empresa decide que dicho activo tendrá una vida útil de ocho años, es decir, se depreciara a la tasa del 12.5% anual, pero la legislación tributaria vigente establece que la tasa de depreciación para vehículos es del 20% permitido como deducción dentro del ejercicio fiscal correspondiente.

¿La situación planteada que efectos produce en el impuesto a la renta del ejercicio si contamos con una tasa imponible del 30% promedio en la empresa Roble S. A.?

El Resultado contable para el ejercicio económico 2010 de la empresa El Roble S. A. es de \$75,000.00



Solución:

|                   |           | <u>Contable</u>  | <u>Tributario</u>   |
|-------------------|-----------|------------------|---------------------|
| Costo             | \$        | 80.000,00        | \$ 80.000,00        |
| Depreciación      | \$        | 10.000,00        | \$ 16.000,00        |
| <b>Valor Neto</b> | <b>\$</b> | <b>70.000,00</b> | <b>\$ 64.000,00</b> |

Debemos tener en cuenta que la legislación tributaria señala que la depreciación aceptada será la que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido. En este caso contablemente se ha registrado un 12.50% como depreciación y el contribuyente puede depreciar hasta un máximo de 20% entonces no podría deducir el restante 7.50% debido a que no se encuentra registrado en sus libros contables.

El contribuyente en ningún caso pueda perder el derecho de deducir tributariamente el 100% de su adquisición, pero en la práctica los contribuyentes no cuenta con una reglamentación para el registro y control de la depreciación tributaria en este tipo de casos, si embargo a continuación detallamos una tesis de cómo podría estructurarse los registros contables de impuestos diferidos por liquidar según nos indican los lineamientos establecidos en la NIC 12.

Como vemos en el ejemplo hay un monto (diferencia temporal imponible) que podría ser aceptado tributariamente en este primer período por un monto de US \$6,000.00, por lo que debe ser segregado a la base imponible para cumplir con las normativas legales vigentes. Esta es una diferencia imponible ya que en el transcurrir del tiempo, luego de uno o más periodos anuales, tanto las bases contables (depreciación del 12,50%) como la base tributaria (20.00%) serán iguales.

Con respecto a esta situación, el párrafo 17 de la NIC 12 establece que estas diferencias temporales imponibles surgen cuando los gastos se registran contablemente en un ejercicio y se computan tributariamente en otro, como podemos observar en el cuadro que el monto contable por depreciación puede ser diferente al monto tributario.

Ciertamente cada operación sea esta de ingreso o de gastos que se contabiliza en las empresas pudieren reflejar un idéntico criterio tanto desde el punto de vista contable (normas internacionales de información financiera) como desde su base fiscal (leyes tributarias), sin embargo cuando no coincidan el ingreso o el gasto correspondiente será diferente, como sigue a continuación:

$$\text{Base Imponible} = \text{Resultado Contable (RC)} \\ \pm \text{Diferencias temporales}$$

Regresando a nuestro ejercicio de aplicación tenemos una diferencia temporal que se clasifica como deducible y a continuación la conciliación en base al esquema presentado de dicha diferencia:

(\$ dólares completos)

|                                    |                    |
|------------------------------------|--------------------|
| <b>Resultado Contable</b>          | <b>\$75,000.00</b> |
| <b>(-) Dif. Temporal imponible</b> | <b>\$ 6,000.00</b> |
| <b>Base Imponible</b>              | <b>\$69,000.00</b> |
| <b>Impto. Rta. (30%)</b>           | <b>\$20,700.00</b> |
| <b>Resultado del ejercicio</b>     | <b>\$48,300.00</b> |

El impuesto a la renta que se calcula de la Base imponible después de restar la diferencia temporal imponible \$6,000.00 (BI= RC-Dif Temporal imponible) demuestra que la

empresa tiene un escudo fiscal deducible que en el futuro será revertido por causa de la depreciación en libros de las camionetas:

**Conciliación (Año actual):**

|                                               | <u>\$Base Fiscal</u> | <u>\$Base Contable</u> | <u>\$Conciliación</u> |
|-----------------------------------------------|----------------------|------------------------|-----------------------|
| <b><u>Resultado antes de Depreciación</u></b> | <b>85,000.00</b>     | <b>85,000.00</b>       | <b>-</b>              |
| <b>(-) DEPRECIACION</b>                       | <b>16,000.00</b>     | <b>10,000.00</b>       | <b>6,000.00</b>       |
| <b><u>Resultado</u></b>                       | <b>69,000.00</b>     | <b>\$75,000.00</b>     | <b>(1*)-6,000.00</b>  |
| <b>Impto. Rta. (30%)</b>                      | <b>20,700.00</b>     | <b>22,500.00</b>       | <b>(2*)1,800.00</b>   |
| <b>Resultado del ejercicio</b>                | <b>56,000.00</b>     | <b>53,083.33</b>       | <b>4,200.00</b>       |

(1\*) Diferencia temporal deducible.

(2\*) Impuesto a la renta por pagar diferido

**IMPUESTO A LA RENTA POR PAGAR (Base contable):** **\$22,500.00**

(\*1) Impuesto a la renta proveniente del Resultado corriente **\$20,700.00**

(\*2) Impuesto a la renta de la difer. temporal imponible **\$1,800.00**

(\*1)  $30\% \times \$69,000.00 = \$20,700.00$

(\*2)  $30\% \times \$6,000.00 = \$1,800.00$  (Impuesto a la renta por pagar diferido)

| <b>Asientos de diario contables año 2010</b> |             |           |              |
|----------------------------------------------|-------------|-----------|--------------|
|                                              | <u>DEBE</u> |           | <u>HABER</u> |
|                                              | \$          |           |              |
| Gastos de Depreciación                       | 10.000,00   |           |              |
|                                              |             |           | \$           |
| Depreciación acumulada                       |             | 10.000,00 |              |

| <b>Provisión del impuesto a la renta por pagar año 2010</b> |              |             |              |
|-------------------------------------------------------------|--------------|-------------|--------------|
|                                                             | <u>DEBE</u>  |             | <u>HABER</u> |
| Resultado contable                                          | \$ 22,500.00 |             |              |
| Impuesto por pagar                                          |              |             | \$ 22,500.00 |
|                                                             | \$           |             |              |
| Impuesto por pagar                                          | 1.800,00     |             |              |
| Pasivo impuesto diferido                                    |              | \$ 1.800,00 |              |

**Conciliación (Años 2011 al 2014):**

Las consecuencias o efectos de las diferencias entre el ejercicio según la base contable y según la base tributaria se continua manifestando durante los periodos económicos 2011 - 2014 generando una diferencia temporal imponible de \$6,000.00 y un efecto en activo diferido del impuesto a la renta de \$1,800.00 en cada ejercicio, las cifras y evolución contable de esos periodos las exponemos a continuación, cabe indicar que lo explicaremos bajo un resultado contable (RC) igual de \$75,000.00 por año:

**Cuadro de depreciaciones por año y cálculo de las diferencias (Tasa Impuesto 30%)**

| <b>Contable</b>  | <b>Tributaria</b> | <b>Diferencias</b> | <b>Efectos</b> |
|------------------|-------------------|--------------------|----------------|
| 10.000,00        | 16.000,00         | -6.000,00          | -1.800,00      |
| 10.000,00        | 16.000,00         | -6.000,00          | -1.800,00      |
| 10.000,00        | 16.000,00         | -6.000,00          | -1.800,00      |
| 10.000,00        | 16.000,00         | -6.000,00          | -1.800,00      |
| 10.000,00        | 16.000,00         | -6.000,00          | -1.800,00      |
| 10.000,00        |                   | 10.000,00          | 3.000,00       |
| 10.000,00        |                   | 10.000,00          | 3.000,00       |
| 10.000,00        |                   | 10.000,00          | 3.000,00       |
| <b>80.000,00</b> | <b>80.000,00</b>  |                    |                |

PERIODOS 2011 - 2014                      (\$ dólares completos)

|                                    |              |
|------------------------------------|--------------|
| <b>Resultado Contable</b>          | \$300,000.00 |
| <b>(-) Dif. Temporal imponible</b> | \$ 24,000.00 |
| <b>Base Imponible</b>              | \$276,000.00 |
| <b>Impto. Rta. (30%)</b>           | \$ 82,800.00 |
| <b>Resultado del ejercicio</b>     | \$193,200.00 |

Adicionalmente debemos indicar que entre los años 2010 hasta el año 2014 surgen diferencias con efecto impositivo del ejercicio, generándose una diferencia temporal imponible para efectos de la NIC 12 Impuesto a la Renta, como lo sostiene su párrafo 17



literal b) donde contempla que si la depreciación fiscal es de forma acelerada surgirá una diferencia temporal imponible, dando lugar a un pasivo tributario diferido.

**Conciliación (Años 2011 - 2014):**

|                                                          | <b><u>\$Base Fiscal</u></b> | <b><u>\$Base Contable</u></b> | <b><u>\$Conciliación</u></b> |
|----------------------------------------------------------|-----------------------------|-------------------------------|------------------------------|
| <b><u>Resultado</u>      <u>antes</u>      <u>de</u></b> | <b>340,000.00</b>           | <b>340,000.00</b>             | <b>-</b>                     |
| <b><u>Depreciación</u></b>                               |                             |                               |                              |
| <b>(-) DEPRECIACION</b>                                  | <b>64,000.00</b>            | <b>40,000.00</b>              | <b>24,000.00</b>             |
| <b><u>Resultado</u></b>                                  | <b>276,000.00</b>           | <b>\$300,000.00</b>           | <b>(1*)-24,000.00</b>        |
| <b>Impto. Rta. (30%)</b>                                 | <b>82,800.00</b>            | <b>90,000.00</b>              | <b>(2*)7,200.00</b>          |
| <b>Resultado del ejercicio</b>                           | <b>193,200.00</b>           | <b>210,000.00</b>             | <b>16,800.00</b>             |

(1\*) Diferencia temporal deducible.

(2\*) Impuesto a la renta por pagar diferido

**IMPUESTO A LA RENTA POR PAGAR (Base contable):** **\$90,000.00**

(\*1) Impuesto a la renta proveniente del Resultado corriente **\$82,800.00**

(\*2) Impuesto a la renta de la difer. temporal imponible **\$7,200.00**

(\*1)  $30\% \times \$276,000.00 = \$82,800.00$

(\*2)  $30\% \times \$24,000.00 = \$7,200.00$  (Impuesto a la renta por pagar diferido)

| Asientos contables del año 2011 al 2014 |              |              |
|-----------------------------------------|--------------|--------------|
|                                         | <u>DEBE</u>  | <u>HABER</u> |
| Gastos de depreciación                  | \$ 40.000,00 |              |
| Depreciación Acumulada                  |              | \$ 40.000,00 |

| Provisión del impuesto a la renta por pagar años 2011 al 2014 |              |              |
|---------------------------------------------------------------|--------------|--------------|
|                                                               | <u>DEBE</u>  | <u>HABER</u> |
| Resultado contable                                            | \$ 90,000.00 |              |
| Impuesto por pagar                                            |              | \$ 90,000.00 |
|                                                               | \$           |              |
| Impuesto por pagar                                            | 7.200,00     |              |
| Pasivo impuesto diferido                                      |              | \$ 7.200,00  |

*Nota: Cabe indicar que este ejemplo es únicamente para efectos de tesis todavía no tenemos un pronunciamiento oficial referente al tema.*

#### **Conciliación (Años 2015 al 2017):**

Las consecuencias o efectos de las diferencias entre el ejercicio según la base contable y según la base tributaria se manifiesta a la inversa durante los periodos económicos 2015 - 2017 generando el pago del impuesto por pagar diferido por \$9,000.00 que se estuvo provisionando dentro de los cinco años anteriores esto es 30% (tasa fiscal) sobre la diferencia temporal imponible \$30,000 en depreciación de camionetas, las cifras y evolución contable de esos periodos las exponemos a continuación, cabe indicar que lo explicaremos bajo un resultado contable (RC) igual de \$75,000.00 por año:

**PERIODOS 2015 - 2017 (\$ dólares completos)**

|                                    |                     |
|------------------------------------|---------------------|
| <b>Resultado Contable</b>          | <b>\$225,000.00</b> |
| <b>(-) Dif. Temporal imponible</b> | <b>\$ 0,000.00</b>  |
| <b>Base Imponible</b>              | <b>\$225,000.00</b> |
| <b>Impto. Rta. (30%)</b>           | <b>\$ 67,500.00</b> |
| <b>Resultado del ejercicio</b>     | <b>\$157,500.00</b> |

Adicionalmente debemos indicar que entre los años 2015 hasta el año 2017 no hay diferencias con efecto impositivo del ejercicio, situación que si resulto en los cinco años anteriores y que se trataron bajo la NIC 12 Impuesto a la Renta.

**Saldo de impuesto por pagar a la renta diferido de años anteriores:**

2010.- 30% x \$6,000.00 = \$1,800.00 (Pasivo por Impuesto a la renta diferido)

2010.- 30% x \$6,000.00 = \$1,800.00 (Pasivo por Impuesto a la renta diferido)

2010.- 30% x \$6,000.00 = \$1,800.00 (Pasivo por Impuesto a la renta diferido)

2010.- 30% x \$6,000.00 = \$1,800.00 (Pasivo por Impuesto a la renta diferido)

2010.- 30% x \$6,000.00 = \$1,800.00 (Pasivo por Impuesto a la renta diferido)

Total -----→ = \$9,000.00

**Conciliación (Años 2015 - 2017):**

|                            | <u>\$Base Fiscal</u> | <u>\$Base Contable</u> | <u>\$Conciliación</u> |
|----------------------------|----------------------|------------------------|-----------------------|
| <b>Resultado antes de</b>  | <b>255,000.00</b>    | <b>255,000.00</b>      | <b>-</b>              |
| <b><u>Depreciación</u></b> |                      |                        |                       |
| <b>(-) DEPRECIACION</b>    | <b>00,000.00</b>     | <b>30,000.00</b>       | <b>30,000.00</b>      |

|                                |                   |                     |                       |
|--------------------------------|-------------------|---------------------|-----------------------|
| <b>Resultado</b>               | <b>255,000.00</b> | <b>\$225,000.00</b> | <b>(1*)-30,000.00</b> |
| <b>Impto. Rta. (30%)</b>       | <b>76,500.00</b>  | <b>67,500.00</b>    | <b>(2*)9,000.00</b>   |
| <b>Resultado del ejercicio</b> | <b>178,500.00</b> | <b>157,500.00</b>   | <b>21,000.00</b>      |

(1\*) Reversión diferencia temporal deducible.

(2\*) Impuesto a la renta por pagar diferido

Detalle del impuesto a la renta entre los años 2015-2017 provisión corriente:

Provisión del impuesto a la renta por pagar \$67,500.00

(+) Provisión impuesto a la renta por pagar diferido \$ 9,000.00

Saldo del impuesto a la renta por pagar \$ 76,500.00

| <b>Asientos contables del año 2015 al 2017</b>                       |              |              |  |
|----------------------------------------------------------------------|--------------|--------------|--|
|                                                                      | <u>DEBE</u>  | <u>HABER</u> |  |
| Gastos de depreciación                                               | \$ 30.000,00 |              |  |
| Depreciación Acumulada                                               |              | \$ 30.000,00 |  |
| <b>Provisión del impuesto a la renta por pagar años 2015 al 2017</b> |              |              |  |
|                                                                      | <u>DEBE</u>  | <u>HABER</u> |  |
| Resultado contable                                                   | \$ 67,500.00 |              |  |
| Impuesto por pagar                                                   |              | \$ 67,500.00 |  |
|                                                                      | \$           |              |  |
| Pasivo impuesto diferido                                             | 9.000,00     |              |  |
| Impuesto por pagar                                                   |              | \$ 9.000,00  |  |

*Nota: Cabe indicar que este ejemplo es únicamente para efectos de tesis todavía no tenemos un pronunciamiento oficial referente al tema.*

Finalmente a manera de comprobación revisemos un resumen de los ocho ejercicios fiscales del 2010 al 2017 (ocho años):



|                                                          | \$Base Fiscal     | \$Base Contable   | \$Conciliación |
|----------------------------------------------------------|-------------------|-------------------|----------------|
| <b><u>Resultado</u>      <u>antes</u>      <u>de</u></b> | <b>680,000.00</b> | <b>680,000.00</b> | <b>-</b>       |
| <b><u>Depreciación</u></b>                               |                   |                   |                |
| <b>(-) DEPRECIACION</b>                                  | <b>80,000.00</b>  | <b>80,000.00</b>  | <b>-</b>       |
| <b><u>Resultado</u></b>                                  | <b>600,000.00</b> | <b>600,000.00</b> | <b>-</b>       |
| <b>Impto. Rta. (30%)</b>                                 | <b>180,000.00</b> | <b>180,000.00</b> | <b>-</b>       |
| <b>Resultado del ejercicio</b>                           | <b>420,000.00</b> | <b>420,000.00</b> | <b>-</b>       |

Como podemos apreciar en el cuadro anterior al sumar los efectos tanto en resultado contable (RC), depreciaciones e impuesto a la renta provisionado como si se tratase de un solo periodo (8 años), comprobamos que existe una conciliación de cuentas de lo registrado en libros contables y las declaraciones (bases fiscales) de esos mismos periodos.

A continuación realizaremos un ejercicio contable de aplicación que integra varios efectos contables provenientes de diferencias temporarias deducibles e imponibles.

### **3.3 Caso de aplicación con una empresa que cierra el ejercicio contable 2009 donde tiene que calcular y contabilizar el impuesto a la renta.**

La compañía SEAFOOT S. A. constituida el 20 de enero del año 2000 que se dedica a la importación y venta de artículos para el hogar presenta diferencias temporales en su ejercicio económico del año 2009, a la fecha de cierre del ejercicio se debe analizar las efectos tributarios y contables en las situaciones que originaron tales diferencias temporales, a continuación presentamos los Estados Financieros y mencionamos e indicamos los detalles acontecidos en el presente ejercicio.

## DESARROLLO EJERCICIO PRÁCTICO

|                                   |         |                            |
|-----------------------------------|---------|----------------------------|
| EMPRESA SEAFOOT S. A.             |         |                            |
| ESTADO DE RESULTADOS              |         |                            |
| AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009        |         |                            |
|                                   |         | <u>US\$</u>                |
| EXPRESADO EN MILES DE US \$       |         |                            |
| INGRESOS:                         |         |                            |
| Ingresos gravados                 |         |                            |
| Venta mercaderia                  | 620.000 |                            |
| costo de ventas                   | 402.500 |                            |
|                                   | <hr/>   |                            |
| TOTAL UTILIDAD BRUTA              |         | 217.500                    |
| GASTOS:                           |         |                            |
| Depreciacion de veh               | 2.500   |                            |
| Movil. Hospedaje, alimentacion    | 500     |                            |
| Propinas, pasajes urbanos y tasas | 100     | (sin comprobantes de vtas) |
| Gastos de gestion                 | 500     |                            |
| Cuentas incobrables               | 27      |                            |
| Administracion y ventas           | 19.720  |                            |
| Financieros                       | 2.400   |                            |
|                                   | <hr/>   |                            |
| TOTAL GASTOS                      |         | 25.747                     |
|                                   |         | <hr/>                      |
| Utilidad operacional              |         | 191.753                    |
| Venta de terreno (Otros ing)      | 5.000   |                            |
| Valor en libros                   | 4.000   | 1.000                      |
| Venta de vehiculo                 | 3.500   |                            |
| Valor en libros                   | 500     | 3.000                      |
|                                   |         | <hr/>                      |
| Utilidad contable                 |         | 195.753                    |

Antes de involucrarnos directamente en la determinación de diferencias temporales debemos hacer los cálculos de la conciliación tributaria, para poder explicar de forma clara como afectan los activos y pasivos diferidos al pago del impuesto a la renta.

Se procede a realizar una conciliación tributaria con el objeto de liquidar el Impuesto a la renta por pagar del año corriente, luego de haber determinado gastos deducibles e ingresos exentos, este es un procedimiento que se practica de parte de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto a la renta, tomando como soporte la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su reglamento.

1. Calculo de los gastos de viaje deducibles

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su reglamento permiten deducir gastos de viaje hasta el 3% sobre los ingresos gravados la compañía solamente ha gastado \$600mil (\$500mil Movilización, hospedaje y alimentación mas \$100mil, propinas, pasajes urbanos, y tasas) para personas jurídicas con más de dos años de actividad, adicionalmente se permite una deducción del 10% sin comprobantes de ventas sobre el total de gastos de viaje, sin embargo esta regla no se cumple en la empresa resultando un **Gasto no deducible por \$40mil.**

|                                   |                 |
|-----------------------------------|-----------------|
| AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009        |                 |
| EXPRESADO EN MILES DE US \$       |                 |
| <b>TOTAL GASTOS DE VIAJE</b>      | <b>600 (*1)</b> |
| <b>3% permitido Art. 10 num 6</b> | <b>18.600</b>   |
| <b>Gasto deducible</b>            | <b>600</b>      |

(\*1) Nota: Sociedad mas de 2 años

|                                         |                |
|-----------------------------------------|----------------|
| <b>Gastos de viaje sin comprobantes</b> | <b>100</b>     |
| <b>Gastos permitidos (Sin Comp Vta)</b> | <b>60 (*2)</b> |
| <b>Gasto no deducible Art. 21 Reg</b>   | <b>40</b>      |

(\*2) Nota: 10% gastos de viaje, movilización y propinas

## 2. Calculo de los gastos de gestión deducibles:

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su reglamento en el artículo 25 numeral 10 permiten deducir gastos de gestión hasta el 2% sobre los gastos de administración y ventas sin incluir en ese monto el gasto de gestión \$22,847mil (\$23,347mil gastos de administración y ventas menos \$500mil gastos de gestión registrados), luego de realizar la comparación y calculo resolvimos que la empresa tiene un **Gasto no deducible por \$43mil.**

|                                |        |
|--------------------------------|--------|
| AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009     |        |
| EXPRESADO EN MILES DE US \$    |        |
| TOTAL GASTOS DE gestion        | 500    |
| Gastos de administrac y vtas   | 23.347 |
| Base calculo gastos de gestion | 22.847 |
| 2% permitido Art. 25           | 457    |
| Gasto no deducible             | 43     |

Considerando ambos ejemplos podemos concluir que la empresa tiene diferencias que surgen al comparar los registros en libros contables en aplicación de las normativas contables (Base contable) con los gastos permitidos o deducibles según las leyes tributarias para el cálculo del impuesto a la renta por lo cual no permiten su deducción a esas diferencias según aplicación de la NIC 12 la denominamos **DIFERENCIAS PERMANENTES** por Gastos de viaje no deducibles \$40mil y Gasto de gestión no deducible por \$43mil.

### 3. Calculo de la provisión por desvalorización de inventarios:

Las normas internacionales de información financiera NIC 2 nos obliga a realizar una comprobación con el costo de los inventarios al cierre del periodo presentado mismo que consiste en comparar el Valor neto de realización (Precio de venta menos costos de distribución y promoción) con el costo del inventario en libros (costo promedio), originándose un ajuste contable siempre que el costo en libros exceda al Valor neto de realización calculado, a ese ajuste lo denominamos provisión por desvalorización de inventarios.



**INVENTARIOS: DIFERENCIA TEMPORAL DEDUCIBLE**

Provisión por desvalorización 37,50

Cálculo:

Valor de Venta = 2,50

Costos estimados para realizar la venta:

Descuento otorgado = \$ 2,50 x 10%

Descuento = \$ 0,25

Computo del valor neto realizable segun NIC 2.

VNR = 2,50 - \$0,250

VNR = \$ 2,25

Ahora comparemos el costo en libros del inventario con el valor neto de realización.

Exceso sobre el costo en libros = \$ 3,00 - \$ 2,25

Exceso sobre el costo en libros = \$0,75

Hemos determinado el monto de la desvalorización por unidad, ahora determinaremos el total de la desvalorización.

\$ 0,75 X 50 unidades

Exceso sobre el costo \$37,50

Esta provisión por desvalorización de inventarios quedo contabilizada como sigue:

| Asientos de diario contable año 2009 |             |              |
|--------------------------------------|-------------|--------------|
|                                      | <u>DEBE</u> | <u>HABER</u> |
| Gastos de Provisión inventarios      | \$37.500,00 |              |
| Provisión por desvalorización        |             | \$ 37.500,00 |

El ajuste de provisión por desvalorización de inventarios es un **gasto no deducible por \$37.5 mil** para el cálculo del impuesto a la renta según las leyes y reglamentaciones de nuestro país al realizarse la conciliación tributaria, sin embargo la NIC 12 lo clasifica como una **Diferencia temporal Deducible**, partida que producirá un efecto futuro al revertirse y por el presente periodo deberá presentarse en calidad de activo diferido de

impuesto a la renta, dentro de la liquidación de impuesto a la renta de esta compañía explicaremos detalladamente la presentación de dicho efecto.

Luego que hemos expuesto varios casos de Gastos no deducibles para la conciliación tributaria a continuación veremos los anexos a la conciliación tributaria y la liquidación del impuesto a la renta.

1. Calculo del 15% de la participación laboral tomándose como base el total de la utilidad contable más los gastos no deducibles tal como lo estipula el artículo 104 y 105 del código de trabajo.

**CALCULO DE LA PARTICIPACION TRABAJADORES**  
**AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008**  
**EXPRESADO EN MILES DE US \$**

|                                  | <b><u>US\$</u></b> |
|----------------------------------|--------------------|
| <b>Utilidad contable</b>         | <b>195.753,00</b>  |
| <b>mas Gtos No Deducibles</b>    | <b>674,56</b>      |
| <b>Base imponible para PT</b>    | <b>196.427,56</b>  |
| <b>15% Participacion Laboral</b> | <b>29.464,13</b>   |

- 2.- A continuación y un resumen de los costos y gastos clasificados por: Deducibles y no deducibles para la liquidación y cálculo del impuesto a la renta que han recurrido durante el ejercicio económico 2009.

**AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009**  
**EXPRESADO EN MILES DE US \$**

|                                          | <b><u>V.libros</u></b> | <b><u>Deducible</u></b> | <b><u>No Deducib.</u></b> |
|------------------------------------------|------------------------|-------------------------|---------------------------|
| <b>Gastos Generales (\$)</b>             |                        |                         |                           |
| <b>Movil. Hospedaje, alimentacion</b>    | <b>500,00</b>          | <b>500,00</b>           | <b>0,00</b>               |
| <b>Propinas, pasajes urbanos y tasas</b> | <b>100,00</b>          | <b>60,00</b>            | <b>40,00</b>              |
| <b>Gastos de gestion</b>                 | <b>500,00</b>          | <b>456,94</b>           | <b>43,06</b>              |
| <b>Cuentas incobrables, baja interes</b> | <b>27,00</b>           | <b>23,00</b>            | <b>4,00</b>               |
| <b>Costo de ventas</b>                   | <b>402.500,00</b>      | <b>402.500,00</b>       | <b>0,00</b>               |
| <b>Gastos sin facturas</b>               | <b>2.500,00</b>        | <b>2.400,00</b>         | <b>100,00</b>             |
| <b>Administracion y ventas</b>           | <b>19.682,50</b>       | <b>19.682,50</b>        | <b>0,00</b>               |
| <b>Financieros</b>                       | <b>2.400,00</b>        | <b>1.950,00</b>         | <b>450,00</b>             |
| <b>Desvalorización de Inventarios</b>    | <b>37,50</b>           | <b>0,00</b>             | <b>37,50</b>              |
| <b>Total gastos</b>                      | <b>428.247,00</b>      | <b>427.572,44</b>       | <b>674,56</b>             |

En el cuadro que hemos presentado anteriormente podemos concluir que todos los gastos deducibles suman \$427,572.44, los gastos no deducibles \$674.56, sin embargo dentro del detalle apreciamos que solamente el rubro Desvalorización de inventarios, se debe clasificar como diferencia temporal deducible, los otros conceptos son diferencias permanentes.

3.- Calculo de los gastos presuntivos incurridos generados sobre los ingresos exentos:

INGRESOS EXENTOS -----> UTILIDAD VENTA TERRENO \$1,000.00

Corresponde a un ingreso exento según el artículo 9 numeral 14 de la ley orgánica de régimen tributario interno.

| AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009               |                 |                 |               |                 |
|------------------------------------------|-----------------|-----------------|---------------|-----------------|
| EXPRESADO EN MILES DE US \$              |                 |                 |               |                 |
| Ingreso Exento (\$)                      | <u>V.libros</u> | <u>Ingresos</u> | <u>Factor</u> | <u>B. legal</u> |
| Utilidad vta terreno                     | 1.000           | 624.000         | 0,002         | RLORTI Art.43   |
| Porcentaje x                             |                 |                 |               |                 |
| Total de gastos                          | 428.247         | x               | 0,2%          |                 |
| Gastos incurridos sobre Ingresos exentos |                 |                 | <u>686,29</u> |                 |

El cálculo de los Gastos presuntivos incurridos en la generación de Ingresos exentos de \$686.29 mil lo hemos realizado en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 43 del Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen tributario interno, donde nos indica que se debe calcular gastos presuntivos sobre los ingresos exentos cuando la empresa no los haya diferenciado directamente en su contabilidad en una cuenta específica.

## 4. Resumen de la Conciliación Tributaria.

|                                    |                 |                           |
|------------------------------------|-----------------|---------------------------|
| SEAFOOT S. A.                      |                 |                           |
| CONCILIACION TRIBUTARIA            |                 |                           |
| AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009         |                 |                           |
| EXPRESADO EN MILES DE US \$        |                 |                           |
| UTILIDAD CONTABLE                  |                 | <u>US\$</u><br>195.753,00 |
| <b>Menos:</b>                      |                 |                           |
| 15% Participacion Laboral          | 29.464,13       |                           |
| 100% Ingreso exento                | <u>1.000,00</u> | 30.464,13                 |
| <b>mas:</b>                        |                 |                           |
| Gastos no Deducibles               | 674,56          |                           |
| Gastos por Ingreso exento          | <u>686,29</u>   |                           |
| 15% Participacion sobre Ing exento | 150,00          | 1.510,85                  |
| Base imponible impto. Rta          |                 | <u>166.799,72</u>         |
| Impuesto a la rta causado          |                 | 29.377,95                 |
| <b>Menos:</b>                      |                 |                           |
| Anticipo de impuesto a rta.        | 12.428,00       |                           |
| Ret. Fte que le efectuaron         | <u>6.200,00</u> | 18.628,00                 |
| Impuesto a la rta. Por pagar       |                 | <u>10.749,95</u>          |
| <br>CALCULO DEL MONTO A REINVERTIR |                 |                           |
| EXPRESADO EN MILES DE US \$        |                 |                           |
| DETERMINAR UTILIDAD LIQUIDA        |                 | <u>\$</u>                 |
| UTILIDAD CONTABLE                  |                 | 195.753,00                |
| 15% Participacion Laboral          |                 | <u>-29.464,13</u>         |
| Utilidad efectiva                  |                 | <u>166.288,87</u>         |

Esta conciliación tributaria esta realizada conforme al marco legal indicado en el Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en su artículo 42.

Para determinar la base imponible de \$ 166,799.72 hemos restado la participación laboral misma que calculamos en el punto número 1, también fueron restados los ingresos exentos producto de la venta de un terreno. También se procedió a restar los gastos no deducibles determinados, los gastos presuntivos incurridos en la generación de ingresos exentos que fueron calculados en el numeral 3, y finalmente el 15% de la Participación laboral originado en los ingresos exentos:



INGRESOS EXENTOS -----→ \$1,000mil X 15% = \$150mil.

La base imponible obtenida será utilizada para el cálculo del impuesto a la renta que según aprobación de la Junta General de Accionistas se decidió reinvertir las utilidades en equipos y maquinarias nuevas según plan de inversiones del año 2010, dejando una reserva legal del 10% sobre la utilidad líquida.

5.- A continuación un resumen del cálculo para obtener el valor de impuesto a la renta causado en los casos de reinversión, aplicando lo estipulado en el artículo 47 numeral 2 del Reglamento de aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

El primer paso corresponde al cálculo de la Utilidad Efectiva utilizando la siguiente fórmula:

UTILIDAD CONTABLE

(-) 15% DE PARTICIPACION TRABAJADORES

(=) UTILIDAD EFECTIVA

Luego procedemos a calcular el monto máximo de reinversión sobre la que existirá un 15% de impuesto a la renta con la fórmula:

**Valor Max.  
a Reinvertir**

=

$$\frac{[(1 - \%RL) * UE] - \{[\%IRO - (\%IRO * \%RL)] * BI\}}{1 - (\%IRO - \%IR1) + [(\%IRO - \%IR1) * \%RL]}$$

Reemplazando esta fórmula con los datos de nuestro ejercicio tenemos:

$$\text{Valor Max. a Reinvertir} = \frac{[(1 - 10\%) * 166.288.87] - \{[25\% - (25\% * 10\%)] * 166.799.68\}}{1 - (25\% - 15\%) + [(25\% - 15\%) * 10\%]}$$

$$\text{Valor Max. a Reinvertir} = \frac{[(90\%) * 166.288.87] - \{[25\% - 2.5\%] * 166.799.68\}}{1 - 10\% + (10\% * 10\%)}$$

$$\text{Valor Max. a Reinvertir} = \frac{149.659.98 - \{22.5\% * 166.799.68\}}{90\% + 1\%}$$

$$\text{Valor Max. a Reinvertir} = \frac{149.659.98 - 37.529.93}{91\%}$$

$$\text{Valor Max. a Reinvertir} = 123,219.84$$

Donde:

%RL: Porcentaje Reserva Legal.

UE: Utilidad Efectiva.

%IR0: Tarifa original de impuesto a la renta.

%IR1: Tarifa reducida de impuesto a la renta.

BI: Base Imponible calculada de conformidad con las disposiciones de la Ley y este reglamento.

Una vez aplicada dicha fórmula y obtenido el valor máximo que será reconocido por la administración tributaria para efectos de la reinversión, el contribuyente calculará el Impuesto a la renta de la siguiente manera:

- a) Sobre el valor que efectivamente se reinvierta, aplicará la tarifa del 15%, siempre que el valor reinvertido no supere el valor máximo calculado de acuerdo a la fórmula anterior; y

- b) A la diferencia entre la base imponible del impuesto a la renta y el valor efectivamente reinvertido, se aplicará la tarifa del 25%.

La suma de los valores detallados en los literales anteriores dará como resultado el impuesto a la renta causado total, tal como lo realizaremos a continuación.

**CALCULO DEL IMPUESTO  
RENTA  
EXPRESADO EN MILES DE  
US \$**

|                                    | <u>\$</u>         | <b>CALCULO</b> | <u>\$</u>               |
|------------------------------------|-------------------|----------------|-------------------------|
| <b>BASE IMPONIBLE</b>              | <b>166,799.72</b> |                |                         |
| <b>BASE REINVERSION</b>            | <b>123,219.84</b> | <b>15%</b>     | <b>18,482.98</b>        |
| <b>BASE NO REINVERSION</b>         | <b>43,579.88</b>  | <b>25%</b>     | <b>10,894.97</b>        |
| <b>IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO</b> |                   |                | <b><u>29,377.95</u></b> |

El impuesto a la renta causado por el total de \$29,377.95 se debe dejar registrado, a manera de comprobación veamos cómo se utilizaría la utilidad contable de parte de la empresa, incluyéndose el cálculo del 10% de reserva legal.

Una vez que hemos calculado el impuesto a la renta causado, la participación laboral, la reserva legal debemos registrarlos contablemente, a continuación presentamos el Balance General de la compañía SEAFOOT S. A. al 31 de diciembre del 2009 sin haberse registrado los efectos del impuesto a la renta ni reconocido el activo por impuesto diferido ni el pasivo por impuesto diferido.

**SEAFOOT S. A.****BALANCE GENERAL****AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009**ACTIVOS (\$000)**CORRIENTES****245.400,00****FIJOS****208.000,00**

Activo impuesto diferido

0,00

**OTROS****40.000,00****TOTAL ACTIVOS****493.400,00**PASIVOS (\$000)**CORRIENTES****3.100,00****LARGO PLAZO****15.000,00**

Pasivo impuesto diferido

0,00

PATRIMONIO (\$000):**CAPITAL y Reservas****279.000,00****UTIL. ANOS ANTERIORES****547,00****UTIL. EJERCICIO****195.753,00****TOTAL PATRIMONIO.****475.300,00****TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO****493.400,00**

Antes de proceder al registro contable veremos cómo afecta la diferencia temporal deducible proveniente de la provisión por desvalorización de inventarios provisionados en el Balance General en este ejercicio económico, que recordemos es un gastos no deducible dentro de la conciliación tributaria del año 2009.

Esa provisión por desvalorización de inventarios quedo contabilizada como sigue:

| <b>Asientos de diario contable año 2009</b> |                    |                     |
|---------------------------------------------|--------------------|---------------------|
|                                             | <u><b>DEBE</b></u> | <u><b>HABER</b></u> |
| Gastos de Provisión inventarios             | \$ 37.500,00       |                     |
|                                             |                    | \$                  |
| Provisión por desvalorización               | 37.500,00          |                     |

Ahora recordemos el principio referente a las diferencias temporales deducibles según el párrafo 24 de la NIC 12:

**“Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos,** por causa de todas y cada una de las diferencias temporarias (temporales) deducibles (sobre la base imponible según las normativas legales vigentes), en la medida en que resulte probable que la empresa



disponga de ganancias fiscales futuras (largo plazo) contra las que cargar las deducciones por diferencias temporarias”.

Y según el principio de reconocimiento de la NIC 12 se deberá reconocer el impuesto a las ganancias bajo la consideración de las consecuencias actuales y futuras de los activos y pasivos según su recuperación o liquidación respectiva cuando sea probable que luego de su registro inicial vayan a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores o menores por lo tanto esta norma contable exige que la empresa reconozca un pasivo o activo por impuesto diferido, con algunas excepciones.

Concluimos que la consecuencia actual (2009) de esta Provisión por desvalorización de inventarios es que produce una partida conciliatoria para el cálculo del impuesto a la renta.

Mientras que la consecuencia futura (2010) de esta transacción es que originaría una perdida en venta de inventarios en el momento de su negociación debido a la baja de precios del mercado que afecto a los productos que vende la empresa.

A continuación procedemos a demostrar mediante una proyección como se comportaría esa provisión por desvalorización según la base fiscal y la base contable en el año 2010 suponiendo que tenemos un Resultado Contable de \$190 mil.

**(\$en miles)**

|                                            | <u>\$Base Fiscal</u> | <u>\$Base Contable</u> | <u>\$Conciliación</u> |
|--------------------------------------------|----------------------|------------------------|-----------------------|
| <b><u>Resultado antes de Provisión</u></b> | <b>190.00</b>        | <b>190.00</b>          | <b>-</b>              |
| <b>(-) PROVISION</b>                       | <b>37.50</b>         | <b>0.00</b>            | <b>37.50</b>          |

|                                |               |                 |                   |
|--------------------------------|---------------|-----------------|-------------------|
| <b><u>Resultado</u></b>        | <b>152.50</b> | <b>\$190.00</b> | <b>(1*)-37.50</b> |
| <b>Impto. Renta. (30,06%)</b>  | <b>45.84</b>  | <b>57.11</b>    | <b>(2*)11.27</b>  |
| <b>Resultado del ejercicio</b> | <b>106.66</b> | <b>132.89</b>   | <b>26.23</b>      |

(1\*) Reversión diferencia temporal deducible se produce en el 2010.

(2\*) Activo Impuesto a la renta diferido (revertido)

Detalle del impuesto a la renta del año 2010 se proyectaría por:

|                                             |                     |
|---------------------------------------------|---------------------|
| Provisión del impuesto a la renta por pagar | \$57.11             |
| (+) Activo Impuesto a la renta diferido     | <u>\$ 11.27 (*)</u> |
| Saldo del impuesto a la renta por pagar     | \$ 45,84            |

(\*) = El efecto de activo por impuesto a la renta diferido se origina por:

Provisión por desvalorización de Inventarios  $\$37.5 \times 30,06\% = \$11.27$

El asiento de diario contable que demuestra cómo afecta contablemente el activo por impuesto a la renta diferido es como sigue:

| <b>Asientos de diario contable año 2009</b> |                    |                     |
|---------------------------------------------|--------------------|---------------------|
|                                             | <b><u>DEBE</u></b> | <b><u>HABER</u></b> |
|                                             | \$                 |                     |
| Utilidad del ejercicio                      | 47.569,82          |                     |
| Activo por impuesto a la                    | \$                 |                     |
| renta diferido                              | 11.272,26          |                     |
| Participación laboral                       |                    | \$ 29.464,13        |
|                                             |                    | \$                  |
| Impuesto a la renta por pagar               | 29.377,95          |                     |

De lo expuesto anteriormente podemos indicar que el nuevo rubro presentado en el Balance General de la compañía SEAFOOT S. A. denominado Activo por impuesto a la renta diferido se debe a que en el futuro (año 2010) se debe revertir con abono a impuesto a la renta por pagar cuando se confirme que se vendió (mediante comprobante de venta correspondiente) el producto que sufrió la desvalorización por baja de precios.

#### NOTA ADICIONAL:

La NIC 12 en su párrafo 47 indica que los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse empleado las tasas discles que se esperan sean de aplicación en el periodo en el que el pasivo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas y leyes fiscales que a la fecha del balance hayan sido aprobadas

La tasa que hemos estimado para determinar el efecto monetario del activo por impuesto diferido es del 30,06%, la misma que corresponde al porcentaje en el que está incurriendo por participación trabajadores y por impuesto a la renta luego de aplicar los cálculos de conciliación tributaria en el actual ejercicio fiscal, como sigue:

Así como tenemos una diferencia temporal deducible también tenemos un efecto de una diferencia temporal imponible que va a ocasionar un efecto en impuesto a la renta futuro al que lo llamaremos pasivo por impuesto a la renta diferido, cabe indicar que este efecto no está detallado como parte de la conciliación tributaria porque lo vamos a incluir por

separado para mejor comprensión y sin afectar dicha conciliación en este ejercicio económico 2009.

La diferencia temporal imponible que está afectando a la empresa durante el ejercicio actual la detallamos como sigue:

La legislación tributaria del país permite reconocer en libros contables (Gastos) un porcentaje máximo en calidad de depreciación que corresponda al 33.33%, esto es \$100mil por cada ejercicio fiscal, sin embargo de parte de la Gerencia de la empresa la vida útil de estos bienes fue estimada considerando sus características y el tiempo que estaría en uso de parte de la empresas esto es cuatro años o el 25% anual por lo tanto el monto anual de depreciación sobre el costo es de \$75mil anual, de esa forma fácilmente podemos identificar que se produce una diferencia temporal imponible de \$25mil anual, la cual esta calificada como diferencia temporal imponible y genera un pasivo por impuesto diferido según la NIC 12 debido a que presentara un efecto en ejercicios económicos futuros, tal como lo indica el siguiente apartado :

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

A continuación citamos el párrafo 17 de la NIC. 12 que presenta la normativa específica del tema:

“17. Ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos se registran contablemente en un ejercicio (normas internacionales de información financiera),



mientras que se computan fiscalmente en otro (normativas tributarias). Tales diferencias temporarias son conocidas también con el nombre de diferencias temporales. Los que siguen son ejemplos de diferencias temporarias de esta naturaleza, que constituyen diferencias temporarias imponibles y que por tanto dan lugar a pasivos por impuestos diferidos:

Y según el principio de reconocimiento de la NIC 12 se deberá reconocer el impuesto a las ganancias bajo la consideración de las consecuencias actuales y futuras de los activos y pasivos según su recuperación o liquidación respectiva cuando sea probable que luego de su registro inicial vayan a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores o menores por lo tanto esta normativa contable exige que la empresa reconozca un pasivo o activo por impuesto diferido, con algunas excepciones.

Por otro lado la compañía ha depreciado y registrado contablemente en el presente ejercicio económico la cantidad de \$75mil:

| <b>Asientos de diario contable año 2009</b> |                    |                     |
|---------------------------------------------|--------------------|---------------------|
|                                             | <b><u>DEBE</u></b> | <b><u>HABER</u></b> |
| Gastos de depreciación                      | \$ 75.000,00       |                     |
| Depreciación acumulada                      |                    | \$ 75.000,00        |

Tal como la legislación tributaria permite que se realice la depreciación de equipos de computación en tres años utilizando la tasa del 33.33% anual la empresa aprovecharía este escudo fiscal cuyo efecto impositivo es de \$7,52 bajo la tasa promedio de impuesto a la renta y participación laboral que anteriormente calculamos esto es 30,06%.

A continuación demostraremos el comportamiento de la diferencia temporal imponible por \$25mil después de los cálculos de la conciliación tributaria en el presente ejercicio económico suponiendo que tenemos un resultado contable de \$190 mil:

(\$en miles)

|                                                             | <u>\$Base Fiscal</u> | <u>\$Base Contable</u> | <u>\$Conciliación</u> |
|-------------------------------------------------------------|----------------------|------------------------|-----------------------|
| <u>Base imponible (después de conciliación tributaria )</u> | 190.00               | 190.00                 | -                     |
| (-) DEPRECIACION                                            | 100.00               | 75.00                  | 25.00                 |
| <u>Resultado</u>                                            | 90.00                | \$115.00               | (1*)-25.00            |
| Impto. Renta. (30,06%)                                      | 27.05                | 34.57                  | (2*)7.52              |
| <b>Resultado del ejercicio</b>                              | <b>62.95</b>         | <b>80.43</b>           | <b>-17.48</b>         |

(1\*) Diferencia temporal imponible año 2009.

(2\*) Efecto en impuesto a la renta de la diferencia temporal imponible \$25mil por 30,06%.

En el caso del impuesto por la base contable tenemos:

|                                             |              |
|---------------------------------------------|--------------|
| Provisión del impuesto a la renta por pagar | \$34.57      |
| (-) Pasivo impuesto a la renta diferido     | -\$ 7.52 (*) |
| Impuesto a la renta por pagar 2009          | \$ 27,05     |

Como vemos el efecto de \$25mil por diferencia temporal imponible ha resultado un Pasivo por impuesto a la renta diferido, no obstante es cierto que el ejemplo indicado anteriormente no incluye los datos de la conciliación tributaria de la empresa que es \$195.753 debido a que nuestra legislación tributaria actual no indica que podemos incluir dentro de la conciliación tributaria para el pago del impuesto a la renta un concepto de “diferencia temporal imponible”, pero en el caso de la NIC 12 obliga que sea revelada la

diferencia y reconocida en libros contables, por lo cual en la presentación de las cuentas del Balance General apreciaremos el concepto de pasivo por impuesto a la renta diferido, reclasificando la provisión original del impuesto a la renta por pagar según la conciliación tributaria aunque no es una práctica autorizada dentro de nuestro país.

| <b>Asientos de diario contable año 2009</b> |                    |                     |
|---------------------------------------------|--------------------|---------------------|
|                                             | <b><u>DEBE</u></b> | <b><u>HABER</u></b> |
| Impuesto a la renta por pagar               | \$ 7.515,00        |                     |
| Pasivo impuesto a la renta diferido         |                    | \$ 7.515,00         |

A continuación presentamos la consolidación de los asientos de diario que se realizan producto de la conciliación tributaria bajo las normas legales pertinentes e incluyendo los activos y pasivos por impuesto a la renta diferido como lo exige la NIC 12

| <b><u>CUENTAS</u></b>               | <b><u>DEBE</u></b> | <b><u>HABER</u></b> |
|-------------------------------------|--------------------|---------------------|
| <b><u>1</u></b>                     |                    |                     |
| Utilidad ejercicio                  | 47.569,58          |                     |
| Activo por impuesto a la renta dif. | 11.272,50          |                     |
| Participación Laboral               |                    | 29.464,13           |
| Impuesto por pagar                  |                    | 29.377,95           |
| <b><u>2</u></b>                     |                    |                     |
| Impuesto por pagar                  | 7.515,00           |                     |
| Pasivo por impuesto a la renta dif. |                    | 7.515,00            |
| <b><u>3</u></b>                     |                    |                     |
| Impuesto por pagar                  | 18.628,00          |                     |
| Anticipo Año 2009                   |                    | 12.428              |
| Retenciones Año 2009                |                    | 6.200               |
| <b><u>4</u></b>                     |                    |                     |
| Utilidad ejercicio                  | 13.691             |                     |
| Reserva legal                       |                    | 13.691              |

Una vez que hayamos registrado en libros contables los asientos de diario indicados procedemos a presentar el Balance General resumido, como sigue:

**SEAFOOT S. A.****BALANCE GENERAL (Luego de conciliación)****AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009**

| <u>ACTIVOS (\$000)</u>   |                          | <u>PASIVOS (\$000)</u>            |                          |
|--------------------------|--------------------------|-----------------------------------|--------------------------|
| <b>CORRIENTES</b>        | <b>226.772,00</b>        | <b>CORRIENTES</b>                 | <b>35.799,08</b>         |
| <b>FIJOS</b>             | <b>208.000,00</b>        | <b>LARGO PLAZO</b>                | <b>15.000,00</b>         |
| Impuesto diferido/activo | 11.272,50                | Impuesto diferido/pasivo          | 7.515,00                 |
|                          |                          | <b><u>PATRIMONIO (\$000):</u></b> |                          |
| <b>OTROS</b>             | <b>40.000,00</b>         | <b>CAPITAL y reservas</b>         | <b>292.691,09</b>        |
|                          |                          | UTIL. AÑOS ANTERIORES             | 547,00                   |
|                          |                          | UTIL. EJERCICIO                   | 134.492,33               |
|                          |                          | <b>TOTAL PATRIMONIO.</b>          | <b>427.730,42</b>        |
| <b>TOTAL ACTIVOS</b>     | <b><u>486.044,50</u></b> | <b>TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO</b>  | <b><u>486.044,50</u></b> |

Tal como hemos presentado los anexos a la conciliación tributaria debemos revelar los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos que se hayan presentado durante el año para poder explicar de forma transparente a los accionistas, entidades de control, entidades financieras y otros usuarios que tiene la empresa.

**CALCULO DEL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA**

|                                    |       |   |  |                |                                     |
|------------------------------------|-------|---|--|----------------|-------------------------------------|
|                                    |       |   |  | \$             |                                     |
| <b>Impuesto a la renta causado</b> |       |   |  | <b>29.378</b>  |                                     |
| <b>50% del impuesto</b>            |       |   |  | <b>14.689</b>  |                                     |
| <b>menos:</b>                      |       |   |  |                |                                     |
| <b>Retenciones en la fuente</b>    |       |   |  | <b>6.200</b>   |                                     |
| <b>(=) Anticipo opción 1</b>       |       |   |  | <b>8.489</b>   |                                     |
|                                    |       |   |  |                |                                     |
|                                    |       |   |  | \$             |                                     |
|                                    | 0,20% | X |  | <b>427.730</b> | <b>855</b>                          |
|                                    | 0,20% | X |  | <b>427.572</b> | <b>855 (deducibles)</b>             |
|                                    | 0,40% | X |  | <b>486.045</b> | <b>1.944 (excluye cxc no relac)</b> |
|                                    | 0,40% | X |  | <b>0</b>       | <b>0</b>                            |
| <b>(=) RESULTADO</b>               |       |   |  |                | <b>3.655</b>                        |
| <b>Retenciones en la fuente</b>    |       |   |  |                | <b>6.200</b>                        |
| <b>(=) Anticipo opción 2</b>       |       |   |  |                | <b>-2.545</b>                       |



|                                           |            |
|-------------------------------------------|------------|
| <b>CALCULO DE LA RESERVA LEGAL</b>        |            |
| <b>EXPRESADO EN MILES DE US \$</b>        |            |
| Utilidad Contable                         | \$ 195.753 |
| (-) 15% Participacion Trabajadores        | -29.464    |
| (-) Impuesto a la renta causado           | -29.378    |
| Base de calculo reserva legal             | 136.911    |
| 10% de reserva legal                      | 13.691     |
| Utilidad luego de reserva legal           | 123.220    |
| <br><b>UTILIDAD LIQUIDA (Accionistas)</b> |            |
| <b>\$</b>                                 |            |
| Utilidad luego de reserva legal           | 123.220    |
| (-) Reinversion de utilidades             | 123.220    |
| Utilidad a disposicion de accionistas     | 0          |

#### ASIENTOS DE DIARIO POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO

##### Activo por Impuesto Diferido

##### Desvalorizacion de Inventarios

|                                     |    |       |
|-------------------------------------|----|-------|
| Provisiones del Ejercicio           | \$ | 37,50 |
| (Desvalorizacion de Existencia)     |    |       |
| Prov. Desvalorizacion de Existencia | \$ | 37,50 |
| (Mercaderias)                       |    |       |
| Cargas Diferidas                    | \$ | 11,27 |
| Impuesto a la renta diferido)       |    |       |
| Tributos por Pagar (tasa 30%)       | \$ | 11,27 |
| (Impuesto a la Renta por Pagar)     |    |       |

**Calculo para la Tasa Impositiva Ejercicio Economico 2009**

|                             |               |
|-----------------------------|---------------|
| EXPRESADO EN MILES DE US \$ | \$            |
| Impuesto a la Renta Causado | 29.378        |
| Participacion Trabajador    | 29.464        |
| <b>Total</b>                | <b>58.842</b> |

|                   |         |
|-------------------|---------|
| Utilidad Contable | 195.753 |
|-------------------|---------|

|                                               |        |
|-----------------------------------------------|--------|
| % de Tasa Impositiva Ejercicio Economico 2008 | 30,06% |
|-----------------------------------------------|--------|

|                                                       |               |                 |
|-------------------------------------------------------|---------------|-----------------|
| <b>1.- Activo por impuesto a la renta diferido</b>    | <b>2009\$</b> | <b>Efecto\$</b> |
| Desvalorizacion de inventarios                        |               |                 |
| 30,06% Tasa promedio Impuesto y Participacion laboral | \$ 37.500,00  | \$ 11.272,50    |
| <b>2.- Pasivo por impuesto a la renta diferido</b>    |               |                 |
| Depreciacion del 33.33% Equipos de computacion        |               |                 |
| 30,06% Tasa promedio Impuesto y Participacion laboral | \$ 25.000,00  | \$ 7.515,00     |

### 3.4 Notas explicativas de los efectos impositivos por impuesto a la renta diferido según la NIC 12

1.- Como hemos presentado dentro del ejercicio la Administración de la compañía tuvo que realizar un ajuste de provisión por desvalorización de inventarios tal como lo obliga las normas internacionales de información financiera NIC 2 párrafo 28 originando un efecto en resultado contable por \$37,500, pero a su vez esta rebaja del costo y provisión no es aceptada por las normas tributarias vigentes, por consiguiente debemos reconocer una partida de gasto no deducible en la conciliación tributaria.

Cabe indicar que el activo por impuesto a la renta diferido tiene que reclasificarse en el Balance General como activo a largo plazo por \$11.272,50 aplicando la tasa promedio de impuesto a la renta más la participación laboral que es del 30,06% tal como hemos calculado, activo que será compensado con los efectos futuros de impuesto a la renta por pagar en la empresa.

El reconocimiento de un activo diferido de impuesto a la renta es permitido siempre y cuando sea probable que la entidad disponga de ganancias fiscales en el futuro, para compensar el activo por impuestos diferidos. Cuando la empresa tenga un historial de pérdidas, habrá que reconocer un activo por impuestos diferidos en la medida que tenga diferencias temporarias imponibles de suficiente cuantía, o se disponga de otras evidencias sobre la existencia de beneficios fiscales disponibles en el futuro.

2.- En circunstancias similares al activo por impuesto a la renta diferido ha surgido en este ejercicio de la empresa SEAFOOT S. A. un pasivo por impuesto a la renta diferido debido a que la Administración aprobó la depreciación de equipos de computación por una vida útil de cuatro años, pero a su vez la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno enmarca una depreciación del 33,33% es decir una vida útil de tres años, por estas razones se reconoció en el ejercicio económico 2009 una diferencia temporal imponible de \$25,000 que a una tasa de 30,06% promedio de pago de impuesto a la renta y participación laboral resulta un pasivo diferido por impuesto a la renta de \$7,515, el cual la empresa lo debe mantener hasta el término de la vida útil y compensarlo con el efecto futuro de impuesto a la renta pagando este impuesto a largo plazo.

En el Balance General su presentación esta dentro de los Pasivos a largo plazo.

La NIC 12 no exige que la empresa realice una compensación entre las partidas de impuesto a la renta diferido de activo con la de pasivo, sin embargo enumera las siguientes condicionantes para la compensación:

- 1.- Si la entidad tienen reconocido un derecho legal para compensar frente a la autoridad fiscal los importes reconocidos bajo la partida de activos y pasivos.
- 2.- Tiene la intención de realizar activos y re liquide mediante compensación las deudas relacionadas con ellos.

## CAPÍTULO IV

### CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

#### 4.1 Conclusiones y Recomendaciones

Hemos tomado con mucha responsabilidad social la elaboración de la presente tesis debido a que desde hace varios meses ha empezado la discusión técnica profesional, empresarial y de negocios de los resultados que originarían la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) NIC 12 en las diversas entidades e INSTITUCIONES del país, como son: Compañías, Junta de Accionistas, Servicio de Rentas Internas (Administración Tributaria), Superintendencia de Compañías, otras entidades y departamentos de control, siendo obligatoria su adopción completa según lo dispuesto en la resolución 06.Q.ICI.004 del 21 de Agosto del 2006, lo cual se ratifica con la resolución No. 08199 del 3 de julio del 2008, con su cronograma de implementación también bajo resolución que es la No. 08.G.DSC del 20 de noviembre del 2008 donde se extendió plazo para la aplicación de las NIIF del 1 de enero del 2010 al 1 de enero del 2012 en el país, pero si vemos al interior de las entidades de control se ha empezado una discusión desde la difusión de las normas internacionales de información financiera de parte de empresas y firmas auditoras internacionales, siguiendo con la capacitación interna y externa a los funcionarios públicos y por otro lado el sector privado empresarios y contadores también se están capacitando, una vez que se concluya este proceso de desarrollo se podría empezar a diagnosticar los efectos que producirían estas normas.

El inconveniente más significativo que los profesionales, entidades de control, gobierno nacional y sociedad empresarial tenemos no es solamente que ignoran en su mayoría estas



nuevas herramientas de control, preparación y presentación de Estados Financieros mediante la aplicación de las normas contables que lo que buscan es transparentar la metodología de preparar y suministrar información financiera a todos los usuarios sino que se ha tenido como principios técnicos las Normas Ecuatorianas de Contabilidad que están totalmente desactualizadas porque se han adoptado al país desde los años 1999 (NEC 1 – 15) y 2003 (NEC 18-27) sin haberse regularizado hasta el año actual debido a que no se cuenta con un organismo que prepare y apruebe las reformas a las normativas contables ecuatoriana, vemos también un inconveniente el que se haya instituido criterios de tomar a las normas tributarias a través de su interpretación y obligatoriedad como la tiene la Ley Orgánica de Régimen Tributario en la liquidación del impuesto a la renta como si fueran normas contables por tomar un ejemplo real, se ha venido calculando la vida útil de los activos fijos aplicando la ley indicada definiéndose así de manera legal una información contable financiera que es muy limitada y no específicamente sirven para obtener información financiera suficiente y competente que permita obtener conclusiones de los resultados en una empresa sino que el único objetivo es establecer el cumplimiento de la ley y evitar pagar más impuestos, precisamente este asunto ha sido revisado en el presente trabajo, mediante un ejemplo propuesto donde un valor por depreciación según el criterio contable autorizado por la empresa es de \$12,500 (50% anual en equipos de computación) es lo que se denomina depreciación contable pero que produce una diferencia temporal NO DEDUCIBLE por \$4,167.67 al realizar la comparación con el monto de \$8,333.33 lo que permite la ley en su artículo 10 numeral 7, a este tipo de diferencias las empresas ni las autoridades de control han podido conciliar porque por un lado uno genera mayor valor a liquidar en calidad de impuesto a la renta por pagar y por el otro se genera una mayor recaudación es decir no hay un consenso que favorezca a ambos. Precisamente este efecto impositivo podría primero pagarse en el periodo corriente pero luego el mismo monto

mantenerlo en un activo no corriente o diferido ser utilizado como saldo a favor dentro de futuras liquidaciones de impuesto a la renta pero debe existir una aprobación tributaria mediante ley por parte de las autoridades fiscales del país, aunque la Norma Internacional de Contabilidad numero 12 (NIC 12), sobre el tratamiento del impuesto a las ganancias y específicamente sobre diferencias temporales imponible y deducibles obliga a que dichas diferencias sean presentadas en activos no corrientes o pasivos no corrientes por impuestos diferidos hasta su posterior liquidación dentro de las declaraciones futuras del impuesto a la renta.

De lo anterior se desprende la siguiente reflexión si las empresas del país están obligados a presentar información contable financiera bajo un ambiente de NIIF según la resolución .Q.ICI.004 del 21 de Agosto del 2006, lo cual se ratifica con la resolución No. 08199 del 3 de julio del 2008, tendrían una nota aclaratoria de carácter obligatoria o hasta inclusive una salvedad en cuanto a la razonabilidad de las cifras presentadas en los Estados Financieros y por consiguiente problemas financieros, riesgos crediticios y de negocios. Esta temática es la que hemos ofrecido dentro de nuestro trabajo por medio de varios ejercicios reales, el mismo que esperamos sea de gran utilidad en resolver dichas diferencias.

Basándonos en nuestro argumento a continuación redactamos las acciones básicas que deben realizarse en nuestro país para que estas normas internacionales de información financiera (NIIF) e inclusive la NIC 12 entren en aplicación completa sin ningún inconveniente tributario ni legal.

- 1.- Reunión o Congresos para la entrega de juicios según las NIIF de quienes hacemos esta profesión para determinar soluciones prácticas por parte de Gobierno.

2.- Propuestas de proyectos de ley que incluyan adopción de estas normas contables en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno incluyéndose los juicios contables correspondientes que armonicen su aplicación en los informes contables sin restricción pero con una regulación libre de hacer objeciones en el caso que haya que revisar el cumplimiento de las normas tributarias.

3.- Preparación de Anexos legalmente establecidos y demás informes técnicos que faciliten la labor desde el punto de vista de controles contables y controles del Gobierno.

4.- Finalmente difusión de esos cambios legales e implementación de controles.

Dejamos a su disponibilidad esta tesis que fue preparada con mucha dedicación y con el interés de crear un elemento de juicio financiero y contable en el diario acontecer empresarial y de negocios.



## ANEXO 1



SUPERINTENDENCIA  
DE COMPAÑÍAS

**RESOLUCION No. 08.G.DSC**

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

**CONSIDERANDO:**

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

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

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

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

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

En ejercicio de las atribuciones conferidas por la Ley,

**RESUELVE:**

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



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

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

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

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

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

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

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

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

20010 y marzo del 2011, en su orden, un cronograma de implementación de dicha disposición, el cual tendrá, al menos, lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**ARTICULO SEPTIMO:** Publicar esta Resolución en el Registro Oficial.

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

**Ab. Pedro Solines Chacón**  
**SUPERINTENDENTE DE COMPAÑIA**



## ANEXO 2



REPÚBLICA DEL ECUADOR  
SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS

RESOLUCIÓN No.06.Q,ICI 004

FABIÁN ALBUJA CHAVES  
SUPERINTENDENTE DE COMPAÑÍAS,

En ejercicio de las atribuciones que le confiere la Ley,

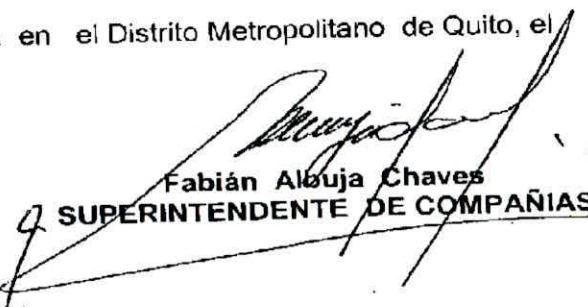
**RESUELVE:**

- Artículo 1.** Adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera, "NIIF".
- Artículo 2.** Disponer que las Normas Internacionales de Información Financiera "NIIF", sean de aplicación obligatoria por parte de las entidades sujetas a control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, para el registro, preparación y presentación de estados financieros, a partir del 1 de enero del 2009.
- Artículo 3.** A partir de la fecha mencionada en el artículo anterior, deróganse la Resolución No. 99.1.3.3.007 de 25 de agosto de 1999, publicada en el Registro Oficial No. 270 de 6 de septiembre de 1999 y Resolución No. 02.Q,ICI.002 de 18 de marzo del 2002, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 4 de 18 de septiembre del 2002, mediante las cuales esta Superintendencia dispuso que las Normas Ecuatorianas de Contabilidad de la 1 a la 15 y las Normas Ecuatorianas de Contabilidad de la 18 a la 27, respectivamente, sean de aplicación obligatoria por parte de la entidades sujetas a su control y vigilancia.
- Artículo 4.** Esta Resolución entrará en vigencia a partir de la fecha de su publicación en el Registro Oficial.

Dada y Firmada en el Distrito Metropolitano de Quito, el

21 AGO 2008

LMP/MVdF

  
Fabián Albuja Chaves  
SUPERINTENDENTE DE COMPAÑÍAS



### ANEXO 3

#### BASE LEGAL

#### LEY DE COMPAÑÍAS:

**Art. 290.-** Todas las compañías deberán llevar su contabilidad en idioma castellano y expresarla en moneda nacional. Sólo con autorización de la Superintendencia de Compañías, las que se hallen sujetas a su vigilancia y control podrán llevar la contabilidad en otro lugar del territorio nacional diferente del domicilio principal de la compañía.

*Nota:* Expresamente cualquier norma que obligue a expresar el capital o la contabilidad de las personas en sucres o en unidades de valor constante. Dada por Art. 99-h) de Ley No. 4, publicada en Registro Oficial Suplemento 34 de 13 de Marzo del 2000.

**Art. 293.-** Toda compañía deberá conformar sus métodos de contabilidad, sus libros y sus balances a lo dispuesto en las leyes sobre la materia y a las normas y reglamentos que dicte la Superintendencia de Compañías para tales efectos.

**Art. 440.-** La inspección de las compañías tiene por objeto establecer la correcta integración del capital social, tanto al tiempo de la constitución como en los casos de aumento de capital; verificar si la sociedad cumple su objeto social; examinar la situación activa y pasiva de la compañía, si lleva los libros sociales, tales como los de actas de juntas generales y directorios, el libro talonario y el de acciones y accionistas o de participaciones y socios; si su contabilidad se ajusta a las normas legales; si sus activos son reales y están debidamente protegidos, si su funcionamiento se ajusta a lo previsto en las leyes y en las

cláusulas del contrato social; si las utilidades repartidas o por repartir corresponden realmente a las liquidaciones de cada ejercicio, y si se han producido las pérdidas previstas para su disolución.

El Superintendente y el personal a sus órdenes no podrán inmiscuirse en sus inspecciones a las compañías, en lo referente a procedimientos de fabricación, sistemas de propaganda o de venta y, en general, en nada de lo que constituya o afecte la reserva en relación con la competencia.

**ANEXO 4****BASE LEGAL****CÓDIGO DE COMERCIO:**

**Art. 37.-** (Sustituido por el Art. 41 de la Ley 2000-4, R.O. 34-S, 13-III-2000).- Todo comerciante está obligado a llevar contabilidad en los términos que establece la Ley de Régimen Tributario Interno.

**Art. 39.-** La contabilidad del comerciante por mayor debe llevarse en no menos de cuatro libros encuadernados, forrados y foliados, que son: Diario, Mayor, de Inventarios y de Caja.

## ANEXO 5

### BASE LEGAL

#### LEY REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO:

**Art. 4.-** Sujetos pasivos.- Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley.

Los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, pagarán el impuesto a la renta en base de los resultados que arroje la misma.

**Art. 10.-** Deducciones.- En general, para determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.

En particular se aplicarán las siguientes deducciones:

- 1.- Los costos y gastos imputables al ingreso;
- 2.- Los intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio, así como los gastos efectuados en la constitución, renovación o cancelación de las mismas. No serán deducibles los intereses en la parte que exceda de las tasas autorizadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, así como tampoco los intereses y costos financieros de los créditos externos no registrados en el Banco Central del Ecuador;
- 3.- Los impuestos, tasas, contribuciones, aportes al sistema de seguridad social obligatorio que soportare la actividad generadora del ingreso, con exclusión de los intereses y multas que deba cancelar el sujeto pasivo u obligado, por el retraso en el pago de tales



obligaciones. No podrá deducirse el propio impuesto a la renta, ni los gravámenes que se hayan integrado al costo de bienes y activos, ni los impuestos que el contribuyente pueda trasladar u obtener por ellos crédito tributario;

4.- Las primas de seguros devengados en el ejercicio impositivo que cubran riesgos personales de los trabajadores y sobre los bienes que integran la actividad generadora del ingreso gravable;

5.- Las pérdidas comprobadas por caso fortuito, fuerza mayor o por delitos que afecten económicamente a los bienes de la respectiva actividad generadora del ingreso, en la parte que no fuere cubierta por indemnización o seguro y que no se haya registrado en los inventarios;

6.- Los gastos de viaje y estadía necesarios para la generación del ingreso, no podrán exceder del tres por ciento (3%) del ingreso gravado del ejercicio; y, en el caso de sociedades nuevas, la deducción será aplicada por la totalidad de estos gastos durante los dos primeros años de operaciones;

7.- La depreciación y amortización, conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil, a la corrección monetaria, y la técnica contable, así como las que se conceden por obsolescencia y otros casos, en conformidad a lo previsto en esta Ley y su reglamento;

8.- La amortización de las pérdidas que se efectúe de conformidad con lo previsto en el artículo 11 de esta Ley;

9.- Los sueldos, salarios y remuneraciones en general; los beneficios sociales; la participación de los trabajadores en las utilidades; las indemnizaciones y bonificaciones legales y voluntarias y otras erogaciones impuestas por el Código de Trabajo, en otras leyes de carácter social, o por contratos colectivos o individuales, así como en actas transaccionales y sentencias, incluidos los aportes al seguro social obligatorio; también

serán deducibles las contribuciones a favor de los trabajadores para finalidades de asistencia médica, sanitaria, escolar, cultural, capacitación, entrenamiento profesional y de mano de obra.

Las remuneraciones en general y los beneficios sociales reconocidos en un determinado ejercicio económico, solo se deducirán sobre la parte respecto de la cual el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones legales para con el seguro social obligatorio, a la fecha de presentación de la declaración del impuesto a la renta;

10.- Las sumas que las empresas de seguros y reaseguros destinen a formar reservas matemáticas u otras dedicadas a cubrir riesgos en curso y otros similares, de conformidad con las normas establecidas por la Superintendencia de Bancos y Seguros;

11.- Las provisiones para créditos incobrables originados en operaciones del giro ordinario del negocio, efectuadas en cada ejercicio impositivo a razón del 1% anual sobre los créditos comerciales concedidos en dicho ejercicio y que se encuentren pendientes de recaudación al cierre del mismo, sin que la provisión acumulada pueda exceder del 10% de la cartera total.

Las provisiones voluntarias así como las realizadas en acatamiento a leyes orgánicas, especiales o disposiciones de los órganos de control no serán deducibles para efectos tributarios en la parte que excedan de los límites antes establecidos.

La eliminación definitiva de los créditos incobrables se realizará con cargo a esta provisión y a los resultados del ejercicio, en la parte no cubierta por la provisión, cuando se haya cumplido una de las siguientes condiciones:

- Haber constado como tales, durante cinco años o más en la contabilidad;
- Haber transcurrido más de cinco años desde la fecha de vencimiento original del crédito;
- Haber prescrito la acción para el cobro del crédito;

- En caso de quiebra o insolvencia del deudor;
- Si el deudor es una sociedad, cuando ésta haya sido liquidada o cancelado su permiso de operación.

No se reconoce el carácter de créditos incobrables a los créditos concedidos por la sociedad al socio, a su cónyuge o a sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad ni los otorgados a sociedades relacionadas. En el caso de recuperación de los créditos, a que se refiere este artículo, el ingreso obtenido por este concepto deberá ser contabilizado, caso contrario se considerará defraudación.

El monto de las provisiones para cubrir riesgos de incobrabilidad o pérdida del valor de los activos de las instituciones del sistema financiero, que se hagan con cargo al estado de pérdidas y ganancias de dichas instituciones, serán deducibles de la base imponible correspondiente al ejercicio corriente en que se constituyan las mencionadas provisiones. La Junta Bancaria reglamentará la contabilización y forma de inversión de dichas provisiones.

Para fines de la liquidación y determinación del impuesto a la renta, no serán deducibles las provisiones realizadas por los créditos que excedan los porcentajes determinados en el artículo 72 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero así como por los créditos vinculados concedidos por instituciones del sistema financiero a favor de terceros relacionados, directa o indirectamente, con la propiedad o administración de las mismas; y en general, tampoco serán deducibles las provisiones que se formen por créditos concedidos al margen de las disposiciones de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero;

12.- El impuesto a la renta y los aportes personales al seguro social obligatorio o privado que asuma el empleador por cuenta de sujetos pasivos que laboren para él, bajo relación de



dependencia, cuando su contratación se haya efectuado por el sistema de ingreso o salario neto;

13.- La totalidad de las provisiones para pensiones jubilares patronales actuarialmente formuladas por empresas especializadas o profesionales en la materia, siempre que se refieran a personal que haya cumplido por lo menos diez años consecutivos de trabajo en la misma empresa;

14.- Los gastos devengados y pendientes de pago al cierre del ejercicio, exclusivamente identificados con el giro normal del negocio y que estén debidamente respaldados en contratos, facturas o comprobantes de ventas y por disposiciones legales de aplicación obligatoria; y,

15.- Las erogaciones en especie o servicios a favor de directivos, funcionarios, empleados y trabajadores, siempre que se haya efectuado la respectiva retención en la fuente sobre la totalidad de estas erogaciones. Estas erogaciones se valorarán sin exceder del precio de mercado del bien o del servicio recibido.

**Art. 19.-** Obligación de llevar contabilidad.- Están obligadas a llevar contabilidad y declarar el impuesto en base a los resultados que arroje la misma todas las sociedades. También lo estarán las personas naturales que realicen actividades empresariales en el Ecuador y que operen con un capital propio que al 1 de enero de cada ejercicio impositivo, supere los veinte y cuatro mil dólares (24.000 USD) o cuyos ingresos brutos anuales del ejercicio inmediato anterior sean superiores a los cuarenta mil dólares (40.000 USD) incluyendo las personas naturales que desarrollen actividades agrícolas, pecuarias, forestales o similares.



Las personas naturales que realicen actividades empresariales y que operen con un capital u obtengan ingresos inferiores a los previstos en el inciso anterior, así como los profesionales, comisionistas, artesanos, agentes, representantes y demás trabajadores autónomos deberán llevar una cuenta de ingresos y egresos para determinar su renta imponible.

**Art. 20.- Principios generales.-** La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, tomando en consideración los principios contables de general aceptación, para registrar el movimiento económico y determinar el estado de situación financiera y los resultados imputables al respectivo ejercicio impositivo.

En el reglamento se determinarán los requisitos a los que se sujetarán los libros y demás registros contables y la forma de establecer el mantenimiento y confección de otros registros y libros auxiliares, con el objeto de garantizar el mejor cumplimiento y verificación de las obligaciones tributarias.

**Art. 21.- Estados financieros.-** Los estados financieros 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 y Seguros, según el caso. Las entidades financieras así como las entidades y 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.

**ANEXO 6****REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY ORGANICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO:**

**Art. 21.-** Gastos de viaje, hospedaje y alimentación.- No están sujetos al impuesto a la renta los valores que perciban los funcionarios, empleados y trabajadores, de sus empleadores del sector privado, con el fin de cubrir gastos de viaje, hospedaje y alimentación, para viajes que deban efectuar por razones inherentes a su función o cargo, dentro o fuera del país y relacionados con la actividad económica de la empresa que asume el gasto; tampoco se sujetan al impuesto a la renta los viáticos que se conceden a los funcionarios y empleados de las instituciones del Estado ni el rancho que perciben los miembros de la Fuerza Pública.

Estos gastos estarán respaldados por la liquidación que presentará el trabajador, funcionario o empleado, acompañado de los comprobantes de venta, cuando proceda, según la legislación ecuatoriana y de los demás países en los que se incurra en este tipo de gastos. Sobre gastos de viaje misceláneos tales como, propinas, pasajes por transportación urbana y tasas, que no superen el 10% del gasto total de viaje, no se requerirá adjuntar a la liquidación los comprobantes de venta.

La liquidación de gastos de viajes deberá incluir como mínimo la siguiente información: nombre del funcionario, empleado o trabajador que viaja; motivo del viaje; período del viaje; concepto de los gastos realizados; número de documento con el que se respalda el gasto; valor del gasto; y, nombre o razón social y número de identificación tributaria del proveedor nacional o del exterior.

En caso de gastos incurridos dentro del país, los comprobantes de venta que los respalden deben cumplir con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención.

**Art. 25.- Gastos generales deducibles.-** Bajo las condiciones descritas en el artículo precedente y siempre que no hubieren sido aplicados al costo de producción, son deducibles los gastos previstos por la Ley de Régimen Tributario Interno, en los términos señalados en ella y en este reglamento, tales como:

1. Remuneraciones y beneficios sociales

- a) Las remuneraciones pagadas a los trabajadores en retribución a sus servicios, como sueldos y salarios, comisiones, bonificaciones legales, y demás remuneraciones complementarias, así como el valor de la alimentación que se les proporcione, pague o reembolse cuando así lo requiera su jornada de trabajo;
- b) Los beneficios sociales pagados a los trabajadores o en beneficio de ellos, en concepto de vacaciones, enfermedad, educación, capacitación, servicios médicos, uniformes y otras prestaciones sociales establecidas en la ley, en contratos individuales o colectivos, actas transaccionales o sentencias ejecutoriadas;
- c) Gastos relacionados con la contratación de seguros privados de vida, retiro o de asistencia médica privada, o atención médica pre - pagada a favor de los trabajadores;
- d) Aportes patronales y fondos de reserva pagados a los Institutos de Seguridad Social, y los aportes individuales que haya asumido el empleador; estos gastos se deducirán sólo en

el caso de que hayan sido pagados hasta la fecha de presentación de la declaración del impuesto a la renta;

e) Las indemnizaciones laborales de conformidad con lo detallado en el acta de finiquito debidamente legalizada o constancia judicial respectiva en la parte que no exceda a lo determinado por el Código del Trabajo, en los contratos colectivos de trabajo y demás normas aplicables;

En los casos en que los pagos a los trabajadores por concepto de indemnizaciones laborales excedan a lo determinado por el Código del Trabajo, se realizará la respectiva retención.

f) Las provisiones que se efectúen para atender el pago de desahucio y de pensiones jubilares patronales, de conformidad con el estudio actuarial pertinente, elaborado por sociedades o profesionales debidamente registrados en la Superintendencia de Compañías o Bancos, según corresponda; debiendo, para el caso de las provisiones por pensiones jubilares patronales, referirse a los trabajadores que hayan cumplido por lo menos diez años de trabajo en la misma empresa. En el cálculo de las provisiones anuales ineludiblemente se considerarán los elementos legales y técnicos pertinentes incluyendo la forma utilizada y los valores correspondientes. Las sociedades o profesionales que hayan efectuado el cálculo actuarial deberán remitirlo al Servicio de Rentas Internas en la forma y plazos que éste lo requiera; estas provisiones serán realizadas de acuerdo a lo dispuesto en la legislación vigente para tal efecto;

g) Los valores o diferencias efectivamente pagados en el correspondiente ejercicio económico por el concepto señalado en el literal precedente, cuando no se hubieren efectuado provisiones para jubilación patronal o desahucio, o si las efectuadas fueren



insuficientes. Las provisiones en exceso y las que no vayan a ser utilizadas por cualquier causa, deberán revertirse a resultados como otros ingresos gravables;

h) Las provisiones efectuadas para cubrir el valor de indemnizaciones o compensaciones que deban ser pagadas a los trabajadores por terminación del negocio o de contratos a plazo fijo laborales específicos de ejecución de obras o prestación de servicios, de conformidad con lo previsto en el Código del Trabajo o en los contratos colectivos. Las provisiones no utilizadas deberán revertirse a resultados como otros ingresos gravables del ejercicio en el que fenece el negocio o el contrato;

i) Los gastos de viaje, hospedaje y alimentación realizados por los empleados y trabajadores del sector privado y de las empresas del sector público sujetas al pago del impuesto a la renta, que no hubieren recibido viáticos, por razones inherentes a su función y cargo.

Estos gastos estarán respaldados por la liquidación que presentará el trabajador, funcionario o empleado, acompañado de los comprobantes de venta, cuando proceda, según la legislación ecuatoriana, y otros documentos de los demás países en los que se incurra en este tipo de gastos. Dicha liquidación deberá incluir como mínimo la siguiente información: nombre del funcionario, empleado o trabajador que viaja, motivo del viaje, período del viaje, concepto de los gastos realizados, número de documento con el que se respalda el gasto y valor.

En caso de gastos incurridos dentro del país, los comprobantes de venta que los respalden deben cumplir con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención.

j) Los costos de movilización del empleado o trabajador y su familia y traslado de menaje de casa, cuando el trabajador haya sido contratado para prestar servicios en un lugar distinto al de su residencia habitual, así como los gastos de retorno del trabajador y su familia a su lugar de origen y los de movilización del menaje de casa;

k) Las provisiones para atender el pago de fondos de reserva, vacaciones, decimotercera y decimocuarta remuneración de los empleados o trabajadores, siempre y cuando estén en los límites que la normativa laboral lo permite; y,

l) Los gastos correspondientes a agasajos para trabajadores. Serán también deducibles las bonificaciones, subsidios voluntarios y otros emolumentos pagados a los trabajadores a título individual, siempre que el empleador haya efectuado la retención en la fuente que corresponda.

## 2. Servicios

Los costos de servicios prestados por terceros que sean utilizados con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos gravados y no exentos, como honorarios, comisiones, comunicaciones, energía eléctrica, agua, aseo, vigilancia y arrendamientos.

## 3. Créditos incobrables

Serán deducibles las provisiones para créditos incobrables originados en operaciones del giro ordinario del negocio, efectuadas en cada ejercicio impositivo, en los términos señalados por la Ley de Régimen Tributario Interno.

También serán deducibles las provisiones para cubrir riesgos de incobrabilidad que efectúan las instituciones del sistema financiero de acuerdo con las resoluciones que la Junta Bancaria emita al respecto.

No serán deducibles las provisiones realizadas por los créditos que excedan los porcentajes determinados en el Art. 72 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero así como por los créditos concedidos a favor de terceros relacionados, directa o indirectamente con la propiedad o administración de las mismas; y en general, tampoco serán deducibles las provisiones que se formen por créditos concedidos al margen de las disposiciones de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero.

Los créditos incobrables que cumplan con una de las condiciones previstas en la indicada ley serán eliminados con cargos a esta provisión y, en la parte que la excedan, con cargo a los resultados del ejercicio en curso.

No se entenderán créditos incobrables sujetos a las indicadas limitaciones y condiciones previstas en la Ley de Régimen Tributario Interno, los ajustes efectuados a cuentas por cobrar, como consecuencia de transacciones, actos administrativos firmes o ejecutoriados y sentencias ejecutoriadas que disminuyan el valor inicialmente registrado como cuenta por cobrar. Este tipo de ajustes se aplicará a los resultados del ejercicio en que tenga lugar la transacción o en que se haya ejecutoriado la resolución o sentencia respectiva.

Los auditores externos en los dictámenes que emitan y como parte de las responsabilidades atribuidas a ellos en la Ley de Régimen Tributario Interno, deberán indicar expresamente la razonabilidad de las provisiones para créditos incobrables y del movimiento de las cuentas pertinentes.

#### 4. Suministros y materiales

Los materiales y suministros utilizados o consumidos en la actividad económica del contribuyente, como: útiles de escritorio, impresos, papelería, libros, catálogos, repuestos, accesorios, herramientas pequeñas, combustibles y lubricantes.

## 5. Reparaciones y mantenimiento

Los costos y gastos pagados en concepto de reparación y mantenimiento de edificios, muebles, equipos, vehículos e instalaciones que integren los activos del negocio y se utilicen exclusivamente para su operación, excepto aquellos que signifiquen rehabilitación o mejora;

## 6. Depreciaciones de activos fijos

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

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

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

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

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

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

b) Cuando el contribuyente haya adquirido repuestos destinados exclusivamente al mantenimiento de un activo fijo podrá, a su criterio, cargar directamente al gasto el valor de cada repuesto utilizado o depreciar todos los repuestos adquiridos, al margen de su utilización efectiva, en función a la vida útil restante del activo fijo para el cual están destinados, pero nunca en menos de cinco años. Si el contribuyente vendiere tales



repuestos, se registrará como ingreso gravable el valor de la venta y, como costo, el valor que faltare por depreciar. Una vez adoptado un sistema, el contribuyente solo podrá cambiarlo con la autorización previa del respectivo Director Regional del Servicio de Rentas Internas;

c) En casos de obsolescencia, utilización intensiva, deterioro acelerado u otras razones debidamente justificadas, el respectivo Director Regional del Servicio de Rentas Internas podrá autorizar depreciaciones en porcentajes anuales mayores a los indicados, los que serán fijados en la resolución que dictará para el efecto. Para ello, tendrá en cuenta las Normas Ecuatorianas de Contabilidad y los parámetros técnicos de cada industria y del respectivo bien. Podrá considerarse la depreciación acelerada exclusivamente en el caso de bienes nuevos, y con una vida útil de al menos cinco años, por tanto, no procederá para el caso de bienes usados adquiridos por el contribuyente. Tampoco procederá depreciación acelerada en el caso de bienes que hayan ingresado al país bajo regímenes suspensivos de tributos, ni en aquellos activos utilizados por las empresas de construcción que apliquen para efectos de sus registros contables y declaración del impuesto el sistema de "obra terminada", previsto en la Ley de Régimen Tributario Interno.

Mediante este régimen, la depreciación no podrá exceder del doble de los porcentajes señalados en letra a);

d) Cuando se compre un bien que haya estado en uso, el adquirente puede calcular razonablemente el resto de vida útil probable para depreciar el costo de adquisición. La vida útil así calculada, sumada a la transcurrida durante el uso de anteriores propietarios, no puede ser inferior a la contemplada para bienes nuevos;

e) Cuando el capital suscrito en una sociedad sea pagado en especie, los bienes aportados deberán ser valorados según los términos establecidos en la Ley de Compañías o la Ley de Instituciones del Sistema Financiero. El aportante y quienes figuren como socios o accionistas de la sociedad al momento en que se realice dicho aporte, así como los indicados peritos, responderán por cualquier perjuicio que sufra el Fisco por una valoración que sobrepase el valor que tuvo el bien aportado en el mercado al momento de dicha aportación. Igual procedimiento se aplicará en el caso de fusiones o escisiones que impliquen la transferencia de bienes de una sociedad a otra: en estos casos, responderán los indicados peritos evaluadores y los socios o accionistas de las sociedades fusionadas, escindidas y resultantes de la escisión que hubieren aprobado los respectivos balances. Si la valoración fuese mayor que el valor residual en libros, ese mayor valor será registrado como ingreso gravable de la empresa de la cual se escinde; y será objeto de depreciación en la empresa resultante de la escisión. En el caso de fusión, el mayor valor no constituirá ingreso gravable pero tampoco será objeto de depreciación en la empresa resultante de la fusión;

f) Cuando un contribuyente haya procedido al reavalúo de activos fijos, podrá continuar depreciando únicamente el valor residual. Si se asigna un nuevo valor a activos completamente depreciados, no se podrá volverlos a depreciar. En el caso de venta de bienes reavaluados se considerará como ingreso gravable la diferencia entre el precio de venta y el valor residual sin considerar el reavalúo;

g) Los bienes ingresados al país bajo régimen de internación temporal, sean de propiedad y formen parte de los activos fijos del contribuyente y que no sean arrendados desde el exterior, están sometidos a las normas de los incisos precedentes y la depreciación será deducible, siempre que se haya efectuado el pago del impuesto al valor agregado que

corresponda. Tratándose de bienes que hayan estado en uso, el contribuyente deberá calcular razonablemente el resto de vida útil probable para depreciarlo. La vida útil así calculada, sumada a la transcurrida durante el uso de anteriores propietarios, no puede ser inferior a la contemplada para bienes nuevos.

#### 7. Amortización de inversiones

a) La amortización de los gastos pagados por anticipado en concepto de derechos de llave, marcas de fábrica, nombres comerciales y otros similares, se efectuarán de acuerdo con los períodos establecidos en los respectivos contratos o los períodos de expiración de dichos gastos;

b) La amortización de los gastos pre - operacionales, de organización y constitución, de los costos y gastos acumulados en la investigación, experimentación y desarrollo de nuevos productos, sistemas y procedimientos; en la instalación y puesta en marcha de plantas industriales o sus ampliaciones, en la exploración y desarrollo de minas y canteras, en la siembra y desarrollo de bosques y otros sembríos permanentes. Estas amortizaciones se efectuarán en un período no menor de 5 años en porcentajes anuales iguales, a partir del primer año en que el contribuyente genere ingresos operacionales; una vez adoptado un sistema de amortización, el contribuyente sólo podrá cambiarlo con la autorización previa del respectivo Director Regional del Servicio de Rentas Internas; y,

c) Las inversiones relacionadas con la ejecución de contratos celebrados con el Estado o entidades del sector público, en virtud de los cuales el contratista se obliga a ejecutar una obra, financiarla y operarla por cierto lapso, vencido el cual la obra ejecutada revierte sin costo alguno para el Estado o a la entidad del sector público contratante. Estas inversiones se amortizarán en porcentajes anuales iguales, a partir del primer año en que el



contribuyente genere ingresos operacionales y por el lapso contractualmente estipulado para que el contratista opere la obra ejecutada.

En el ejercicio impositivo en que se termine el negocio o concluya la actividad, se harán los ajustes pertinentes con el fin de amortizar la totalidad de la inversión relacionada con dicho negocio o actividad, aunque el contribuyente continúe operando otros negocios o actividades.

#### 8. Pérdidas

a) Son deducibles las pérdidas causadas en caso de destrucción, daños, desaparición y otros eventos que afecten económicamente a los bienes del contribuyente usados en la actividad generadora de la respectiva renta y que se deban a caso fortuito, fuerza mayor o delitos, en la parte en que no se hubiere cubierto por indemnización o seguros. El contribuyente conservará los respectivos documentos probatorios por un período no inferior a seis años;

b) Las pérdidas por las bajas de inventarios se justificarán mediante declaración juramentada realizada ante un notario o juez, por el representante legal, bodeguero y contador, en la que se establecerá la destrucción o donación de los inventarios a una entidad pública o instituciones de carácter privado sin fines de lucro con estatutos aprobados por la autoridad competente. En el acto de donación comparecerán, conjuntamente el representante legal de la institución beneficiaria de la donación y el representante legal del donante o su delegado. Los notarios deberán entregar la información de estos actos al Servicio de Rentas Internas en los plazos y medios que éste disponga.

En el caso de desaparición de los inventarios por delito infringido por terceros, el contribuyente deberá adjuntar al acta, la respectiva denuncia efectuada durante el ejercicio



fiscal en el cual ocurre, a la autoridad competente y a la compañía aseguradora cuando fuere aplicable.

La falsedad o adulteración de la documentación antes indicada constituirá delito de defraudación fiscal en los términos señalados por el Código Tributario.

El Servicio de Rentas Internas podrá solicitar, en cualquier momento, la presentación de las actas, documentos y registros contables que respalden la baja de los inventarios;

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

d) No serán deducibles las pérdidas generadas por la transferencia ocasional de inmuebles, acciones, participaciones o derechos en sociedades.

## 9. Tributos y aportaciones

a) Los tributos que soporte la actividad generadora de los ingresos gravados, con excepción del propio impuesto a la renta, los intereses de mora y multas que deba cancelar el sujeto pasivo por el retraso en el pago de sus obligaciones tributarias y aquellos que se hayan integrado al costo de los bienes y activos, se hayan obtenido por ellos crédito tributario o se hayan trasladado a otros contribuyentes. Sin embargo, será deducible el impuesto a la renta pagado por el contribuyente por cuenta de sus funcionarios, empleados o

trabajadores, cuando ellos hayan sido contratados bajo el sistema de ingresos netos y siempre que el empleador haya efectuado la retención en la fuente y el pago correspondiente al SRI;

b) Contribuciones pagadas a los organismos de control, excepto los intereses y multas; y,

c) Las cuotas y las erogaciones que se paguen a las Cámaras de la Producción, colegios profesionales, asociaciones gremiales y clasistas que se hallen legalmente constituidas; y,

d) El impuesto pagado a las tierras rurales multiplicado por cuatro, que será deducible exclusivamente de los ingresos originados por la producción de la tierra en actividades agropecuarias y hasta por el monto del ingreso gravado percibido por esa actividad en el correspondiente ejercicio.

#### 10. Gastos de gestión

Los gastos de gestión, siempre que correspondan a gastos efectivos, debidamente documentados y que se hubieren incurrido en relación con el giro ordinario del negocio, como atenciones a clientes, reuniones con empleados y con accionistas, hasta un máximo equivalente al 2% de los gastos generales realizados en el ejercicio en curso.

#### 11. Promoción y publicidad

Los gastos incurridos para la promoción y publicidad de bienes y servicios comercializados o prestados por el contribuyente o para la colocación en el mercado de bienes o servicios nuevos, caso en el cual el contribuyente podrá, si así lo prefiere, diferirlos o amortizarlos dentro de los tres años inmediatos posteriores a aquél en que se efectuaron.

#### 12. Mermas

Las mermas que ordinariamente se susciten en los procesos de producción, almacenamiento o transporte de productos susceptibles a reducirse en su cantidad o volumen, en los porcentajes que señale el Director General del Servicio de Rentas Internas, mediante resolución.

### 13. Fusión, escisión, disolución y liquidación

Los gastos producidos en el proceso de fusión, escisión, disolución y liquidación de las personas jurídicas se registrarán en el ejercicio económico en que hayan sido incurridos y serán deducibles aunque no estén directamente relacionados con la generación de ingresos.

### 14. Amortizaciones y depreciaciones en la actividad petrolera:

Amortización de inversiones de las sociedades que mantienen contratos de participación para la exploración y explotación de hidrocarburos y contratos para la explotación de petróleo crudo y exploración adicional de hidrocarburos en campos marginales.-

Las sociedades que han suscrito con el Estado contratos de participación y campos marginales para la exploración y explotación de hidrocarburos, deberán cumplir las siguientes reglas:

1) Amortización del período de preproducción.- La amortización de las inversiones de exploración, desarrollo y producción realizadas en el período de preproducción se efectuarán en partes iguales durante cinco años a partir del inicio de la producción debidamente autorizada por la Dirección Nacional de Hidrocarburos.

2) Amortización del período de producción.- La amortización de las inversiones del período de producción se efectuará anualmente por unidades de producción a partir del

siguiente año fiscal en que fueron capitalizadas, en función del volumen producido de las reservas probadas remanentes de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$A_k = (IN_{Ak}) Q_k$$

$RP_k$

Donde:

$A_k$  = Amortización de las inversiones de producción durante el año fiscal  $k$ .

$IN_{Ak}$  = Inversión total de producción no amortizada al inicio del año fiscal  $k$ .

$RP_k$  = Reservas probadas remanentes totales al inicio del año fiscal  $k$  que sean recuperables durante la vigencia del contrato y se encuentren certificadas por la Dirección Nacional de Hidrocarburos.

En el caso de Campos Marginales, las reservas no serán discriminadas, sino que corresponderán a las reservas totales del Campo.

$Q_k$  = Producción fiscalizada total del año fiscal  $k$ . En caso de campos marginales, incluye la producción de curva base y la producción incremental.

3) Amortización de inversiones de transporte y almacenamiento.- La amortización de las inversiones del sistema de transporte y almacenamiento será en 10 años en línea recta desde el momento en que el mencionado sistema entre en operación, previa la autorización emitida por la Dirección Nacional de Hidrocarburos.

15. Gasto por arrendamiento mercantil.- Para los casos en los cuales el plazo del contrato sea inferior a la vida útil del bien arrendado, sólo serán deducibles las cuotas o cánones de arrendamiento, siempre y cuando el valor de la opción de compra sea igual o mayor al



valor pendiente de depreciación del bien en función del tiempo que resta de su vida útil. En caso de que la opción de compra sea menor al valor pendiente de depreciación del bien correspondiente a su vida útil estimada, no será deducible el exceso de las cuotas que resulte de restar de éstas el valor de depreciación del bien en condiciones normales.

Se entenderá como tiempo restante a la diferencia entre el tiempo de vida útil del bien conforme su naturaleza y el plazo del contrato de arrendamiento. Los tiempos de vida útil son:

(I) Inmuebles (excepto terrenos), naves, aeronaves, barcas y similares 20 años

(II) Instalaciones, maquinarias, equipos y muebles 10 años

(III) Vehículos, equipos de transporte y equipo caminero móvil 5 años

(IV) Equipos de cómputo y software 3 años

**Art. 36.- Principios generales.-** La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, con sujeción a las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) y a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), en los aspectos no contemplados por las primeras.

En caso de que los documentos soporte de la contabilidad se encuentren en un idioma diferente del castellano, la administración tributaria podrá solicitar al contribuyente las traducciones respectivas de conformidad con la Ley de Modernización del Estado, sin perjuicio de las sanciones pertinentes.

Para fines tributarios, las Normas de Contabilidad deberán considerar las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario interno y de este reglamento, así como las de otras normas legales o reglamentarias de carácter tributario.

El Organismo técnico de la Federación Nacional de Contadores con la participación de delegados de la Superintendencia de Bancos, Superintendencia de Compañías y del Servicio de Rentas Internas, elaborará las Normas Ecuatorianas de Contabilidad o sus reformas, que serán periódicamente notificadas a las máximas autoridades de las mencionadas instituciones públicas, quienes dispondrán su publicación en el Registro Oficial.

Prevía autorización de la Superintendencia de Bancos o de la Superintendencia de Compañías, en su caso, la contabilidad podrá ser bimonetaria, es decir, se expresará en dólares de los Estados Unidos de América y en otra moneda extranjera.

Los activos denominados en otras divisas se convertirán a dólares de los Estados Unidos de América, de conformidad con las Normas Ecuatorianas de Contabilidad - NEC, al tipo de cambio de compra registrado por el Banco Central del Ecuador. Los pasivos denominados en moneda extranjera distinta al dólar de los Estados Unidos de América, se convertirán a esta última moneda, con sujeción a dichas normas, al tipo de cambio de venta registrado por la misma entidad.

**ANEXO 7****BASE LEGAL****CONSTITUCION 2008:**

**Art. 424.-** La constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerá de eficacia jurídica.

La constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público.