



ESCUELA SUPERIOR POLITECNICA DEL LITORAL

Escuela de Postgrado en Administración de
Empresas

"Deducibilidad del Gasto por Depreciación de
Activos Fijos Revaluados a Valor de Mercado"

TESIS DE GRADO

Previa a la obtención del título de:
Magíster en Tributación

Presentado por:
Pablo Guevara Rodríguez
Alfredo Bustos Rodríguez



DP-07699

Guayaquil - Ecuador
2005



ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL.

Escuela de Postgrado en Administración de Empresas

**“DEDUCIBILIDAD DEL GASTO POR DEPRECIACIÓN DE ACTIVOS FIJOS
REVALUADOS A VALOR DE MERCADO”**

TESIS DE GRADO

Previa a la obtención del Título de:

MAGISTER EN TRIBUTACION

Presentado por

PABLO GUEVARA RODRIGUEZ

ALFREDO BUSTOS RODRIGUEZ

Guayaquil – Ecuador

2005

AGRADECIMIENTO:

Agradecemos al Dr. Carlos Velasco por el apoyo
brindado como director en el desarrollo de nuestra
tesis.

DEDICATORIA:

Dedicamos todo el esfuerzo académico realizado durante la maestría y el desarrollo de la presente tesis a nuestras familias. Que los sacrificios en tiempo y atención hacia ellos encuentren su recompensa en la contribución que esta tesis signifique en el estudio del derecho tributario.



MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN
SUSTENTACIÓN DEL PROYECTO DE GRADUACIÓN

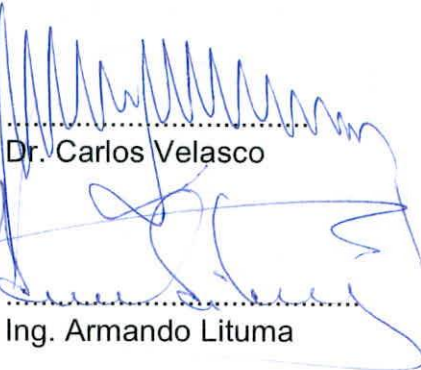
En Guayaquil, a los 19 días del mes de Noviembre del 2005, en el auditorium de la Escuela de Postgrado en Administración de Empresas ESPAE-ESPOL, sustentaron la Tesis de Grado: ***"DEDUCIBILIDAD DEL GASTO POR DEPRECIACIÓN DE ACTIVOS FIJOS REVALUADOS A VALOR DE MERCADO"***; los señores:

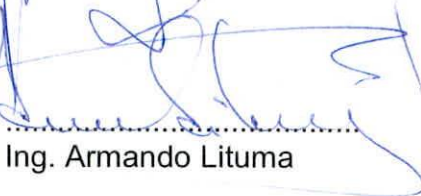
- **Guevara Rodríguez Pablo Arturo**
- **Bustos Rodríguez Alfredo Enrique**

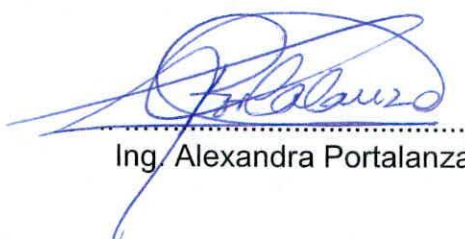
Actuaron como miembros del jurado las siguientes personas:

- Dr. Carlos Velasco
- Ing. Alexandra Portalanza
- Ing. Armando Lituma

Para constancia de lo actuado firman abajo los presentes:


.....
Dr. Carlos Velasco

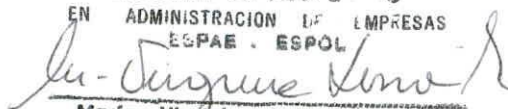

.....
Ing. Armando Lituma


.....
Ing. Alexandra Portalanza

Se adjunta Acta de Calificaciones.

kam

ESCUELA DE POSTGRADO
EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS
ESPAE - ESPOL


.....
María Virginia Lasio Morello
DIRECTORA (e)

DECLARACION

EXPRESA:

La responsabilidad del contenido de esta Tesis de
Grado, nos corresponden exclusivamente.



Pablo Guevara Rodríguez



Alfredo Bustos Rodríguez

	ÍNDICE	Pág.
	Justificación	1
	Marco conceptual	3
Título I	Reavalúo de activos a valor de mercado	12
Sección I	Nociones generales sobre los activos	12
Parágrafo I	Activos de las empresas	12
Parágrafo II	Propiedad, planta y equipos	14
Parágrafo III	Rubros que conforman la cuenta propiedad, planta y equipo	16
Parágrafo VI	Costo de adquisición y componentes del costo de los activos fijos	19
Sección II	Entorno económico del reavalúo de activos en el Ecuador	21
Parágrafo I	Sistema de Corrección Monetaria Integral	24
Parágrafo II	Modificaciones al Sistema de Corrección Monetaria Integral	27
Parágrafo III	Reavalúo de propiedad, planta y equipos, conforme la NEC # 12	28
Parágrafo IV	Conversión de estados financieros a USDólares, conforme la NEC #17	37
Título II	Depreciación del activo	40
Sección I	Nociones generales y definiciones sobre la depreciación	41
Sección II	Vida útil en la determinación de la depreciación	43
Sección III	Métodos de depreciación de activos fijos en Ecuador	46
Sección IV	Tratamiento contable del gasto por depreciación de activos	47

Título III	Deducibilidad del gasto por depreciación de activos	48
Sección I	Generalidades del impuesto a la renta	48
Sección II	Las deducciones sobre el ingreso para establecer la base imponible	52
Sección III	Gastos deducibles en general	54
Sección IV	La depreciación como un caso particular de deducibilidad	57
Sección V	Gastos cuya deducibilidad no reconoce el Reglamento	59
Sección VI	Del porqué la depreciación es deducible	63
Sección VII	Tratamiento legal de la deducibilidad del gasto por depreciación en el tiempo	65
Sección VIII	Porcentajes máximos de depreciación de activos fijos	71

JUSTIFICACIÓN

Existe en el medio un número significativo de empresas, que en este último lustro procedieron a revaluar sus activos a valor de mercado, en procura de compensar el drástico deterioro que sufrieron los activos fijos en su valor registrado en libros contables, como consecuencia de los factores económicos y financieros que afectaron a nuestro país tales como altos índices de inflación y devaluación.

Esta práctica, se encuentra admitida e inclusive avalada por las normas societarias y contables, y con anterioridad al ejercicio 2002, el efecto impositivo no era contemplado con claridad en la normativa tributaria, en cuanto al derecho del contribuyente a aplicar la depreciación de los activos sobre el nuevo valor determinado en función al valor de mercado.

El trabajo de investigación pretende realizar un análisis integral y pormenorizado acerca del tratamiento financiero - tributario que contempla nuestra legislación para los casos del revalúo de las propiedades planta y equipos a su valor de mercado.

Este análisis se orienta a una explicación integral de los fundamentos financieros, contables y legales que permiten el revalúo de la cuenta propiedad, planta y equipos, desde su génesis hasta la normativa vigente en la actualidad, empezando con el derogado sistema de corrección monetaria integral, pasando por el vigente revalúo de propiedades de planta y equipos conforme con NEC #12 y por el revalúo de propiedad, planta y equipos

conforme a lo indicado en disposiciones societarias, hasta concluir con la conversión de estados financieros a US dólares aplicando la NEC # 17.

Este análisis incluirá además el tratamiento tributario aplicable para las revalorizaciones de propiedad, planta y equipo, a efectos de demostrar si estos constituyen gastos deducibles en la determinación y liquidación del impuesto a la renta de las Sociedades, de conformidad a lo dispuesto en la Ley de Régimen Tributario, así como su Reglamento de Aplicación.

MARCO CONCEPTUAL

A efectos de iniciar el estudio de la depreciación de activos fijos y su efecto tributario de deducibilidad de los ingresos gravados del impuesto a la renta, es preciso enmarcar la definición de los términos utilizados durante el desarrollo de la presente tesis:

1 Propiedad, Planta y Equipos

Conforme a lo indicado por las Normas Ecuatorianas de Contabilidad,

Son los bienes adquiridos por una empresa, de naturaleza tangible y que son retenidos por ésta para ser usados en la producción o abastecimiento de bienes o servicios, para rentar a terceros o para propósitos administrativos; y, se espera que sean mantenidos y usados por la empresa en su operación y durante más de un periodo.¹

2 Revalorización de activos fijos

De acuerdo a lo indicado en el Sistema de Corrección Monetaria Integral “Es el método utilizado para revalorizar anualmente el costo de los activos no monetarios, pasivos no monetarios y cuentas patrimoniales”.²

3 Activos no monetarios

¹ Pág.4, párrafo 3, Normas Ecuatorianas de Contabilidad - NEC's 12 - Propiedades, Planta y Equipos, publicada en suplemento del Registro Oficial No.291, de octubre 05 de 1999.

² Art.22 de la Ley de Régimen Tributario Interno contenida en la Ley No.56, publicada en el Registro Oficial No.341, de diciembre 22 de 1989.

De acuerdo a lo indicado en el Sistema de Corrección Monetaria Integral

Son todas aquellas cuentas del activo susceptibles de sufrir variaciones en su costo de adquisición o valor nominal como consecuencia de su exposición a la inflación, devaluación, pactos de ajustes o de mercado, partidas que contenían al rubro de propiedad, planta y equipo.³

4 Depreciación

Tomando como base las Normas Ecuatorianas de Contabilidad “Es la distribución del importe depreciable de un activo durante su vida útil estimada. La depreciación en el período contable se carga a resultados ya sea directa o indirectamente”.⁴

El monto de la depreciación de un activo depreciable, deberá ser asignado sobre una base sistemática, a cada uno de los períodos contables que alcance la vida útil del activo.

5 Depreciación Acumulada

Para la teoría contable, “Es la parte del costo del activo de planta que ya ha sido registrada como gasto”.⁵

³ Ley No.62, publicada en Registro Oficial No.349, diciembre 31 de 1993, que reforma al Art.22 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

⁴ Pág.3 párrafo 4, Normas Ecuatorianas de Contabilidad NEC's #13 - Contabilización de la depreciación, publicada en el suplemento del Registro Oficial No.291, de octubre 05 de 1999.

⁵ Pág.443, Contabilidad, Horngren/ Harrison/ Robinson 3era. Edición, México.

6 Activos depreciables

Conforme a lo indicado por las Normas Ecuatorianas de Contabilidad,

Se califican como activos depreciables lo siguiente:

- a) Se espera que sean utilizados por más de un periodo contable;
- b) Tienen una vida útil estimada;
- c) Los posee una empresa para usarlos en la producción o prestación de bienes y servicios, para arrendarlos a otros para fines administrativos.⁶

7 Valuación de Propiedad Planta y Equipo

De acuerdo con lo dispuesto por las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, “Es el registro a valor de mercado de las propiedades, planta y equipos. Este valor es determinado por avalúo normalmente llevado a cabo por valuadores profesionalmente calificados”.⁷

8 Vida útil de la Propiedad, Planta y Equipo

Conforme a lo indicado por las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, la vida útil de un activo esta determinada por:

⁶ Pág. 3 Párrafo 4, Normas Ecuatorianas de Contabilidad NEC's 13 Contabilización de la depreciación R.O. S-291 del 05 de Octubre de 1999.

⁷ Pág. 10 Párrafo 25-26, Normas Ecuatorianas de Contabilidad NEC's 12 Propiedades, Planta y Equipos R.O. S-291 del 05 de Octubre de 1999.

- a) “El período de tiempo durante el cual una empresa espera utilizar un activo;
- b) El número de unidades de producción o similares que una empresa espera obtener de un activo”.⁸

9 Fusión de compañías mercantiles

Para el Dr. Roberto Salgado Valdez, la fusión es la “...reunión de dos o más Sociedades para continuar realizando en conjunto las operaciones que antes efectuaban en forma separada...”.⁹

⁸ Pág. 4 Párrafo 3, Normas Ecuatorianas de Contabilidad NEC's 12 Propiedades, Planta y Equipos R.O. S-291 del 05 de Octubre de 1999.

⁹ Pág. 250, Nuevo Manual de Derecho Societario, Editorial Universitaria, Ecuador – 1987.

En esta misma línea opina Enrique Gaviria Gutiérrez, al expresar:

La fusión es el acto jurídico complejo por el cual una o varias sociedades se disuelven para ser absorbidas por otra o para crear una nueva, en tal forma que las compañías fusionadas quedan extinguidas sin necesidad de liquidación previa, mediante la transferencia global de todas sus relaciones jurídicas a la sociedad fusionante, que podrá ser una entidad nueva creada con ocasión de la fusión o bien una sociedad preexistente...”.¹⁰

Nuestra normativa societaria¹¹ reconoce dos clases de fusión:

- a) La **fusión** propiamente dicha, cuando dos o más compañías se unen para formar una nueva que le sucede en sus derechos y obligaciones; y,
- b) La **fusión por absorción**, cuando una o más compañías son absorbidas por otra que continúa subsistiendo.

10 Escisión de Compañías mercantiles

Para el maestro en derecho comparado, Alfonso Jaramillo, la escisión

Es una operación societaria por medio de la cual se divide el patrimonio de una compañía para luego transmitirlo segmentado a por lo menos una sociedad que, creada para el efecto, mantendrá la continuidad participativa de los socios de la compañía escindida división de la Compañía en una o más sociedades...¹²

¹⁰ Pág. 266, Las Sociedades en el Nuevo Código de Comercio, Editorial Temis, Colombia – 1978.

¹¹ Art.337 de la Ley de Compañías.

¹² <http://www.dlh.lahora.com.ec/paginas/judicial/PAGINAS/D.Societario.17.htm> - octubre 15 del 2005.

11 Gasto deducible de impuesto a la renta

Conforme a lo indicado en normas tributarias vigentes

Son todos los costos y gastos necesarios causados en el ejercicio económico, directamente vinculados con la realización de cualquier actividad económica y que fueren efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar rentas gravadas con impuesto a la renta y no exentas.¹³

12 Base Imponible de impuesto a la renta

De acuerdo con lo indicado en la Ley de Régimen Tributario Interno,

Como regla general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con impuesto a la renta, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones imputables a dichos ingresos.¹⁴

13 Supremacía de las normas tributarias

El Código Tributario vigente establece:

Las disposiciones contenidas en Leyes Tributarias, prevalecerán sobre toda otra norma de Leyes Generales o Especiales y sólo podrán ser modificadas o derogadas por disposición expresa de otra Ley destinada específicamente a tales fines.¹⁵

¹³ R.O. 463 del 17 noviembre, 2004, Art. 10, Codificación a la Ley de Régimen Tributario Interno.

¹⁴ Art.16 de la Codificación 2004-026 de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el suplemento del Registro Oficial No.463, de noviembre 17 del 2004.

¹⁵ Art.2 de la Codificación 2005-009 del Código Tributario, publicado en el suplemento del Registro Oficial 38, de junio 14 de 2005.

14 Triangulo de Kensel

Hans Kelsen¹⁶ fue el primer jurista que fundamentó la validez del Derecho en la jerarquía del ordenamiento jurídico, al cual considera como un sistema cerrado de normas que pueden representarse mediante una pirámide invertida, de tal modo que la base es al mismo tiempo la cúspide, representada por la Constitución Política, como el fundamento jurídico de toda la legislación nacional y la norma suprema. En la legislación ecuatoriana, en orden de jerarquía, a la Constitución Política le siguen los tratados internacionales, luego las Leyes Orgánicas, las Leyes Ordinarias, los Decretos, para concluir con las resoluciones y los acuerdos, todas estas manifestaciones de la voluntad soberana del Estado.

15 Reglas para la interpretación de las normas tributarias

En materia tributaria, las normas

...Se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica.

Las palabras empleadas en la Ley Tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamente.

Cuando una misma Ley Tributaria contenga disposiciones contradictorias, primará la que más se conforme con los principios básicos de la tributación.¹⁷

¹⁶ Pensador jurídico y político austriaco, autor de la "Teoría Pura del Derecho (Praga, 1881 – Berkeley California - 1973).

¹⁷ Art.13 de la Codificación 2005-009 del Código Tributario, publicado en el suplemento del Registro Oficial 38, de junio 14 de 2005.

16 Reserva por valuación

Para las “Normas de Valuación y Registro Contable de Activos Tangibles o Intangibles, a Valor Presente o a Valor de Mercado, Aplicables a los casos de Fusión o Escisión Resueltas por las Compañías Nacionales Sujetas al Control de la Superintendencia de Compañías”,¹⁸ es la cuenta contable en la que se registran los valores provenientes del ajuste, positivo o negativo, que resulta al comparar el valor en libros de los activos fijos con su valor de mercado.

17 Costo de adquisición de la propiedad, planta y equipo

Conforme a lo indicado por las Normas Ecuatorianas de Contabilidad “Es la cantidad de efectivo o equivalentes de efectivo pagados o el valor justo de otra compensación entregada para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción”.¹⁹

18 Valor en libros de propiedad, planta y equipo

Es la cantidad con la que un activo es incluido en el balance general, después de deducir la depreciación acumulada correspondiente hasta ese momento.

19 Valor de mercado de propiedad, planta y equipo

Es el valor determinado mediante un avalúo normalmente llevado a cabo por valuadores profesionales calificados.

¹⁸ Resolución No.00.Q.ICL.010 emitida por la Superintendencia de Compañías

¹⁹ Pág. 4 Párrafo 3, Normas Ecuatorianas de Contabilidad NEC's 12 Propiedades, Planta y Equipos

20 Corrección Monetaria

Es un sistema integral aplicado a los estados financieros de los Contribuyentes, con la finalidad de reexpresar aquellos rubros del balance cuyo valor en libros es susceptible de ser diferente del valor de mercado como resultado de la inflación, la devaluación o de pactos que afecten el respectivo activo o pasivo.

21 Sustancia económica

Es un principio contable por el cual la contabilidad y la información financiera se basan sobre la realidad económica de las transacciones. La contabilidad financiera enfatiza la sustancia o esencia económica del evento, aun cuando la forma legal pueda diferir de la sustancia económica y sugiera diferentes tratamientos.

TÍTULO I REAVALÚO DE ACTIVOS A VALOR DE MERCADO

Sección I. Nociones generales sobre los activos

Adentrarnos en el estudio de la depreciación, para luego tratar el carácter deducible de ésta sobre los ingresos gravados para el cálculo del impuesto a la renta, requiere abordar en primera instancia lo relativo a los denominados **“activos fijos”**, que en definitiva constituyen los bienes objeto del reavalúo y de la depreciación, como veremos en detalle más adelante.

Comencemos entonces ubicando al término “activo” y dentro de éste, al denominado **“activo fijo”**, en el marco de la ciencia económica y propiamente en la técnica contable, ámbitos en los cuales se lo define con mucha claridad y se lo relaciona estrechamente con la partida denominada **“propiedad, planta y equipo”**.

Parágrafo I. Activos de las empresas

El activo²⁰ dentro de un ente económico, es todo recurso que permite el desarrollo de operaciones generadoras de renta, constituyéndose así en la base primordial de la actividad económica. Sin los activos, seguramente no podría ejecutarse ningún tipo de actividad productora de ingresos, por lo que su pérdida conllevaría a la desaparición o extinción jurídica del ente económico.

²⁰ Los activos se clasifican en activos corrientes y activos no corrientes. Según lo indica las normas ecuatorianas de contabilidad, son “activos corrientes” cuando su plazo de conversión a efectos ocurre en el plazo máximo de un año y poseen fácil conversión a efectivos; y, son “activos no corrientes”, aquellos activos que generalmente su conversión a efectivo se realiza en plazos de tiempo superiores a un año, y no están disponibles para la venta”. Entre los activos no corrientes se registra el rubro de propiedades, planta y equipos.

Las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC por sus siglas), indican que

“...Activo es todo recurso que posee la empresa, el mismo que tiene las siguientes características:

- a) Es controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados; y,*
- b) Del que la empresa espera obtener en el futuro, beneficios económicos...”*²¹

Al respecto, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC en sus siglas), definen al activo como “...El potencial para contribuir, directa o indirectamente, en el flujo de efectivo y equivalentes de efectivo para la empresa”.

Una empresa usualmente utiliza sus activos en la producción de bienes o servicios capaces de satisfacer las necesidades de los clientes, debido a que tales bienes o servicios pueden satisfacer las mismas, los clientes se encuentran preparados para pagar por ellos, y de esta forma contribuyen a generar el flujo de efectivo de la empresa

Los beneficios económicos futuros representados por un activo pueden fluir a la empresa por medios numerosos, así un activo puede ser:

- a) Utilizado individualmente o en combinación con otros activos en la producción de bienes o servicios que serán vendidos por la empresa;**
- b) Intercambio por otros activos;**
- c) Usado para liquidar un pasivo; o,**
- d) Distribuido a los dueños de la empresa....**

Un activo es reconocido en el balance general cuando es probable que fluyan hacia la empresa los beneficios económicos futuros, y el activo posea un costo o valor que pueda ser medido confiablemente²²

²¹ Pág. 6, literal “ r ” - Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC #25 – Activos Intangibles

Otros autores definen al activo como “Un recurso económico propiedad del negocio, que se espera sea de beneficio en el futuro”²³

Considerando las acepciones expuestas, podemos concluir que el propósito de todo activo que posea una entidad, es la generación de un beneficio económico, el mismo que se encuentra traducido en las utilidades generadas por su propietario al cierre de cada ejercicio económico, así como de los futuros flujos de efectivo hacia la entidad como resultado de la operación.

Parágrafo II. Propiedad, planta y equipos

La propiedad, planta y equipo constituye uno de los principales rubros que conforman los activos dentro de un ente económico.

Algunos autores califican al rubro “propiedad, planta y equipos” bajo la denominación de “activos fijos”, dependiendo de la actividad que desarrolla la entidad.

En realidad, el rubro “propiedad, planta y equipos”, bien puede representar hasta un 80% o más de los activos totales del negocio, lo cual revela claramente la importancia que estos representan dentro del engranaje productivo de las empresas.

²² Pág. 49-50, Párrafos 53, 54, 55 y 89 Normas Internacionales de Contabilidad, Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. - 5ta. Edición, México.

²³ Pág. 27 Contabilidad, Horngren/ Harrison/ Robinson - 3era. Edición, México

Así por ejemplo, aquella sociedad que tiene por actividad principal la transformación de materia prima en productos terminados, deberá destinar una buena parte de sus recursos económicos en adquirir y mantener los bienes que sean necesarios para su actividad industrial y entre ellos, los bienes que conforman su propiedad, planta y equipos.

Si por el contrario, la empresa tiene como simple propósito la comercialización o distribución de productos o la prestación de servicios, seguramente el rubro propiedad, planta y equipos no constituirá uno de los principales elementos que conforman el grupo de los activos; sin embargos estos negocios deberán destinar, al igual que las industrias, una parte de sus recursos en la inversión de activos fijos, aunque no en la misma proporción.

Las Normas Ecuatorianas de Contabilidad - NEC, señalan que son considerados propiedad, planta y equipos,

Activos tangibles que:

- a) Son retenidos por una empresa para ser usados en la producción o abastecimiento de bienes o servicios, para rentar a terceros o para propósitos administrativos; y**
- b) Se espera sean usados durante más de un período.²⁴**

Para Gonzalo Polanco, “Los activos fijos son bienes de la empresa que tienen una vida relativamente larga y no están para la venta dentro de las actividades normales de la empresa, y sólo están para su servicio”²⁵.

²⁴ Pág. 4 párrafo 3, Normas Ecuatorianas de Contabilidad NEC #12 - Propiedad, Planta y Equipos.

²⁵ Pág. 258, Contabilidad: sistema de información para las organizaciones Gonzalo Polanco, 1997 Bogotá.

La guía práctica de Miller de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, aplicados en los Estados Unidos, indica que los

Activos fijos, también conocidos como propiedad, planta y equipos o activos de planta, los utilizan todas las empresas para la producción y distribución de productos y servicios. La naturaleza de los activos que emplea una empresa viene determinada por la naturaleza de sus actividades, los activos fijos tienen las siguientes características:

- **Se adquieren para su uso en operaciones y entran indirectamente en la corriente generadora de ingresos. Se tienen principalmente para su uso, no para la venta.**
- **Tienen una vida relativamente larga...**²⁶

Otros autores definen al rubro contable “propiedad, planta y equipos” como “Aquellos activos de larga vida que son tangibles y que son utilizados en la operación del negocio, cuya característica principal es que no están disponibles para la venta”.²⁷

Tal como se ha expuesto, la propiedad, planta y equipos, dentro de la entidad económica y productiva, constituye el principal componente para el desarrollo de la actividad; y, por lo tanto, les permite a éstas generar ingresos que servirán de base para la determinación de la renta imponible al cierre de cada ejercicio económico.

Parágrafo III. Rubros que conforman la cuenta propiedad, planta y equipos

Contablemente la “propiedad, planta y equipos” se dividen en dos grandes grupos. Estos son, los “activos no depreciables” y los “activos depreciables”.

²⁶ Capítulo 11.04 Guía Práctica de Miller de PCGA Edición 1998 – 1999

²⁷ Pág. 440, Contabilidad, Horngren/ Harrison/ Robinson 3er Edición, México.

Podríamos definir a los “**activos no depreciables**”, a aquellos rubros que no sufren desgaste por su uso continuo y constante al que son sometidos. La técnica contable identifica como activos que no pierden su valor de adquisición, a los terrenos y de las construcciones en proceso.

En el caso de los terrenos, estos activos tienen la particularidad de revalorizarse como consecuencia de diversos factores como son la plusvalía y la inflación, entre otros.

Por el contrario, los “**activos depreciables**” son aquellos que la técnica contable reconoce que sufren desgaste o pérdida en su valor de adquisición, como consecuencia de su utilización constante que supone el simple transcurrir del tiempo.

Los activos depreciables se clasifican en:

Edificios;²⁸

Instalaciones;²⁹

Maquinarias y equipos – muebles y enseres;³⁰

Vehículos y equipos de transporte; y,

²⁸ Según el libro de contabilidad Horngren/ Harrison/ Robinson 3er Edición, México, el costo del terreno esta conformado por el precio de compra, así como cualquier costo adicional incurrido durante su adquisición.

²⁹ El costo del edificio está constituido por los costos que representa los pagos a los arquitectos, permisos de construcción, pagos de material, mano de obra y demás gastos generales incurridos durante la construcción.

³⁰ El costo de la maquinaria y equipos – muebles y enseres está conformado por su precio de compra o adquisición, cargo de transporte, impuestos, seguros comisiones, costo de instalación o cualquier otro costo incurrido antes de ponerlo en funcionamiento.

Equipos de computación.

Como vemos, la propiedad, planta y equipos pueden consistir en bienes “muebles” o “inmuebles”, según la clasificación de bienes corporales que trae el Código Civil.

Una definición jurídica de “bienes inmuebles” nos indica que son “...los que no se pueden trasladar de una parte a otra sin su destrucción o deterioro”.³¹

En este mismo sentido se pronuncia el Código Civil, al indicar que los bienes inmuebles son aquellas “...cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro, como las tierras y minas, y las que adhieren permanentemente a ellas, como edificios y árboles...”.³²

Sobre la base de lo expuesto, podríamos decir que los bienes inmuebles de una empresa son los activos que contribuyen a su actividad económica y que naturalmente permanecen en un mismo sitio, como es el caso del terreno y los bienes que se adhieran en forma permanente a él, como las edificaciones, las que no pueden ser trasladados de un lugar a otro sin que se deterioren significativamente.

En cuanto a los “**bienes muebles**”, la doctrina jurídica los identifica como “...los que sin alteración alguna pueden trasladarse de una parte a otra...”.³³

³¹ Pág. 52 Diccionario Jurídico Elemental Guillermo Cabanellas de Torres Nueva edición actualizada.

³² Art.605 del Código Civil.

³³ Pág. 52 Diccionario Jurídico Elemental Guillermo Cabanellas de Torres Nueva edición actualizada.

El código civil aporta una definición muy valiosa al indicar que los bienes muebles son “...los que pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose por sí mismos o que sólo se muevan por fuerza externa...”.³⁴

Parágrafo IV. Costo de adquisición y componentes del costo de los activos fijos

El desarrollo del siguiente parágrafo es de suma importancia para el tema planteado, por cuanto nos permite comprender la forma como se debe reconocer, registrar y valorizar el costo de un activo en un ente económico, así como también entender la forma en que dicho costo se afecta por factores externos.

Según se encuentra definido en las Normas Ecuatorianas de Contabilidad - NEC, el

“...Costo de una partida de propiedades, planta y equipos comprende su precio de compra, incluyendo derechos de importación e impuestos no reembolsables sobre compra y cualesquier costo directamente atribuible para poner el activo en condición de operar para el uso a que se destina; Ejemplos de costos directamente atribuibles son:

- a) El costo de la preparación del local;**
- b) Costos de entrega inicial y costos de manejos;**
- c) Costos de instalación y;**
- d) Comisiones profesionales como arquitectos o ingenieros³⁵**

Al respecto debemos indicar, que la contabilidad se basa en un principio fundamental que impone el registro del activo al costo de adquisición, que no es otra cosa que registrar el

³⁴ Art.604 del Código Civil.

³⁵ Pág.6, párrafo 12, Normas Ecuatorianas de Contabilidad - NEC #12 - Propiedades, Planta y Equipos, publicado en el suplemento del Registro Oficial No.291, de octubre 05 de 1999.

activo en base del valor pagado en la compra y/o construcción de un activo a la fecha de adquisición.

Los estados financieros preparados en base del principio de contabilidad del **“costo de adquisición”**, parten del supuesto de que existe siempre una unidad monetaria estable. Es decir, la premisa es que la unidad monetaria no pierde su valor en el tiempo y si lo hace no es suficiente como para que se produzcan importantes distorsiones en los estados financieros.

Cuando la premisa se cumple, la aplicación del principio contable del **“costo de adquisición”**, denominada también del **“costo histórico”**, es la más apropiada en la elaboración y preparación de los registros contables, que son la base para la elaboración de los estados financieros.

Al respecto, La Guía Práctica de Miller de los **“Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”**, aplicados en los Estados Unidos de América, señala que el **“costo histórico”** representa la “...cantidad efectiva pagada en la fecha de adquisición, incluyendo todos los desembolsos normales necesarios para preparar un activo para su uso...”³⁶

No obstante lo indicado, en determinadas ocasiones el **“costo histórico”** se ve afectado por factores económicos y financieros, tales como inflación, devaluación u otros factores, que ocasionan incrementos significativos en el costo de los activos de una entidad entre un

³⁶ Capítulo 11.05 Guía Práctica de Miller de PCGA Edición 1998 – 1999

periodo a otro, generando así importantes distorsiones en la presentación de los registros contables y estados financieros de las empresas.

En este caso, el principio contable del “**costo histórico**” o “**costo de adquisición**” pierde eficiencia, por cuanto su registro no refleja la realidad económica. Es entonces, en este momento cuando se hace necesario la aplicación de otros principios contables de general aceptación, que corrijan las distorsiones que produce el “costo de adquisición”, tales como el “principio del valor justo de un activo”³⁷; y, el “principio de esencia sobre la forma”.³⁸

Sección II. Entorno económico del reavalúo de activos en el Ecuador

Como es de conocimiento general, nuestro país durante la década de los años noventa hasta principios del año 2000, se encontró sumergido en una grave crisis económica caracterizada por los altos índices de inflación. Esta situación ocasionó el incremento significativo en el costo de los bienes y/o servicios, los mismos que sufrían cambios importantes en sus precios, en forma permanente y continua, en periodos de tiempo relativamente cortos.

³⁷ Según lo dispuesto en el Marco Referencial de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad el valor justo de un activo se lo califica como “La cantidad en la que podría ser intercambiado un activo, o liquidado un pasivo, entre partes informadas y dispuestas en una transacción de libre competencia”

³⁸ El Marco Referencial de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad establecen que “La contabilidad y la información financiera se basan sobre la realidad económica de las transacciones. La contabilidad financiera enfatiza la sustancia o esencia económica del evento, aun cuando la forma legal pueda diferir de la sustancia económica y sugiera diferentes tratamientos

Otro factor que afectó el entorno económico durante este período, fue la constante devaluación de nuestra moneda nacional (Sucre) con relación al dólar de los Estados Unidos de América.

A fin de corregir la distorsión que producía esta situación en los estados financieros de las empresas, cuyos activos se encontraban registrados a “**valor de adquisición**” y por tanto reflejaban valores muy inferiores a los valores de los mismos activos a “**valor de mercado**”, en 1991 se dio inicio a una serie de métodos de ajuste del valor de los activos, experiencia que se inició con el denominado “**Sistema de Corrección Monetaria Integral**”, que luego de las modificaciones introducidas en él, perdió vigencia para dar paso a otros mecanismos contables y financieros que permitían el revalúo de los activos, como es el caso de las **Normas para el revalúo de las propiedades, planta y equipos a valor de mercado**, la promulgación de las **Normas Ecuatorianas de Contabilidad**, vigentes inclusive luego de adoptarse la dolarización de la economía **en marzo del 2000**.

Estos modelos de corrección y de reavalúo implementados en el Ecuador, no es otra cosa que el reconocimiento de que los costos de adquisición de la propiedad, planta y equipos que se destinaban hacia la actividad generadora del ingreso, sufrían incrementos considerables entre periodos relativamente cortos, como resultado de los factores económicos que impactaban en la economía ecuatoriana. Tal situación originó que el principio contable del “**costo de adquisición**”, fuera perdiendo paulatinamente aplicabilidad debido a las siguientes razones:

- El costo de la propiedad, planta y equipos en el mercado sufrían incrementos considerables, sin embargo tales activos en los estados financieros se encontraban registrados al “costo de adquisición”, originando distorsiones en las presentaciones financieras, situación que no le permitía una adecuada toma de decisiones por parte de la administración y de los accionistas de las entidades.
- El cargo de depreciación registrado en los resultados del ejercicio se encontraba determinado tomando como base el “costo de adquisición”, sin considerar que el valor de mercado de tales activos se había incrementado, distorsionando así una realidad económica y fiscal, debido a que la depreciación de tales bienes era calculada al costo histórico y no al real, causando así el registro de depreciaciones a valores irrisorios para el contribuyente.
- Los precios de venta de los bienes que eran producidos con la propiedad, planta y equipos y que posteriormente eran comercializados por las empresas se encontraban en continua actualización, considerando para el efecto el valor comercial o de mercado de dichos bienes o productos, lo cual originaba que los ingresos gravables que nutrían la base imponible se mantengan de acuerdo a la realidad económica de nuestro país, mientras que uno de los principales componentes del costo (**depreciación**), se encontraba registrado a su valor histórico, originando así una sub-valoración de los mismos. Esta situación contravenía **la igualdad tributaria entre Estado y sujeto pasivo**, al registrar costos sobre la base de su valor histórico e ingresos sobre la base de su valor actual o de mercado, perjudicando así al contribuyente, debido a que tal

situación le originaba una mayor base imponible sobre la que se determinaba el respectivo impuesto a la renta.

Ante estas situaciones, los organismos de control establecieron diversos mecanismos contables – fiscales que le permitían a las sociedades presentar sus resultados imputables a los ejercicios económicos, apegados a una realidad económica y financiera. Estos mecanismos fueron los siguientes:

- a) Sistema de corrección monetaria integral y sus modificaciones;
- b) Revaluación de propiedad, planta y equipo, conforme a NEC #12;
- c) Conversión de estados financieros a US dólares, conforme a la NEC #17.

El propósito de cada uno de estos mecanismos fue el de promover una actualización continua del costo de adquisición de los activos fijos (Propiedad, Planta y Equipos), actualización que posteriormente tenía un efecto colateral en los resultados (utilidades) de las empresas, considerando que el costo actualizado de los activos fijos era sujeto a la aplicación del porcentaje de depreciación.

Parágrafo I. Sistema de Corrección Monetaria Integral

Con el objeto de establecer un sistema de determinación de utilidades reales, que permita corregir la distorsión que causaban los efectos económicos, y con el objeto de promover así una equidad e igualdad tributaria entre el Estado y el contribuyente, mediante la publicación de la Ley de Régimen Tributario Interno³⁹ se crea, con aplicación obligatoria a

³⁹ Ley No. 56, publicada en Registro Oficial No.341, de octubre 22 de 1989.

partir del ejercicio impositivo de 1991⁴⁰, el denominado “Sistema de Corrección Monetaria Integral de los Estados Financieros”.

Este sistema tenía por propósito principal revalorizar anualmente el costo de los “activos no monetarios”, definiendo como tales a “...aquellos que son susceptibles de sufrir una variación de su valor nominal como consecuencia de su exposición a lo largo del tiempo a la inflación, tales como terrenos, maquinarias, equipos, construcción, entre otros...”,⁴¹ incluyendo obviamente todos los bienes que correspondía ser registrados dentro de la cuenta propiedad, planta y equipos.

El registro de tal revalorización debía realizarse en el activo como un incremento en su valor nominal; y, en contrapartida, se debía registrar en el pasivo tal revalorización como un ingreso diferido el cual debería reconocerse como un ingreso en el estado de pérdidas y ganancias durante los siguientes ejercicios económicos.

Además, es importante indicar que la norma legal estableció que el ajuste debía ser determinado en función al índice de inflación anual establecido por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos - INEC.

Cabe indicar que si bien es cierto que este sistema permitía revaluar el costo de los activos no monetarios, el efecto de dicho revalúo debía ser reconocido como un ingreso diferido,

⁴⁰ Art.22 de la Ley de Régimen Tributario Interno, versión original

⁴¹ Art.22 de la Ley de Régimen Tributario Interno, versión original contenida en la Ley No. 56, publicada en Registro Oficial No.341, de octubre 22 de 1989

con lo cual se originaba un resultado neto de “cero” en los libros contables del contribuyente, considerando que si bien es cierto el mayor valor de los activos originaba un incremento del gasto por depreciación, la contrapartida de dicho ajuste era el registro de un diferido que sería reconocido como un ingreso gravable a través del tiempo.

Parágrafo II. Modificaciones introducidas al Sistema de Corrección Monetaria

Integral

Con la reforma⁴² introducida al texto del Art.22 de la Ley de Régimen Tributario Interno, la norma original sufrió las modificaciones, que pasamos a comentar:

El sistema de revalorización anual se aplicará al costo de los activos no monetarios, de los pasivos no monetarios y del patrimonio, de tal manera que el mayor valor de los activos no monetarios y pasivos no monetarios, producto de la revalorización, se registrarán incrementando el valor de tales activos y pasivos; y, el mayor valor del ajuste en las cuentas patrimoniales, se deberá registrar en la cuenta de “reserva por revalorización del patrimonio”.

La contrapartida de la revalorización de los activos no monetarios, pasivos no monetarios y del patrimonio, será una cuenta denominada “reexpresión monetaria” a registrarse en el patrimonio de la empresa, por lo que esta cuenta no se encontraba sujeta a nueva reexpresión.

Sin embargo de lo indicado, se establece un procedimiento alternativo, por el cual el contribuyente puede optar por registrar la corrección directamente en los resultados del ejercicio correspondiente a los ajustes.

⁴² Art.14 de la Ley No.51, publicada en el Registro Oficial No.349, de diciembre 31 de 1993

Sobre la base del análisis de la modificación legal que se generó a través de la reforma del Art. 22 de la Ley de Régimen Tributario Interno, podemos señalar que el principal cambio generado es que el efecto de los ajustes de los activos no monetarios y pasivos no monetarios quedaría reconocido en una cuenta de patrimonio denominada “Reexpresión Monetaria”, eliminándose así el registro de los ajustes en una cuenta de ingreso diferido situación que era contemplada por la Ley anterior.

Mediante esta reforma los efectos de ajustes se reconocían con cargo a cuentas de patrimonio y no de resultados, con lo cual este sistema cumple con su función específica al permitir el revalúo de los activos fijos por índice de inflación y considerar el efecto de revaluación para los futuros cargos por depreciación de dichos bienes.

Parágrafo III. Revaluación de Propiedad, Planta y Equipos conforme la NEC #12

1. Revalúo desde el punto de vista contable

Dentro del marco de la grave situación económica y financiera del Ecuador, el sistema de corrección monetaria integral fue insuficiente para ajustar las drásticas variaciones de los precios en el mercado de los bienes y servicios, cuestión que no se traducía en reconocer iguales niveles de incremento para la cuenta de propiedad, plantas y equipos de las empresas.

Esta situación se daba principalmente porque la mayoría de las adquisiciones de activos (maquinarias, equipos, enseres de oficina, inmuebles) que realizaban las empresas eran

registradas en la contabilidad tomando como base el Dólar de los Estados Unidos de América (USDólar), cuyo tipo de cambio variaba a un ritmo acelerado con relación a la moneda nacional (Sucre).

El efecto consistía en que, al reconocer el costo de adquisición en la contabilidad de las empresas, se registraban los dólares multiplicados por el tipo de cambio vigente a la fecha de adquisición. En razón de la drástica devaluación que tuvo nuestra moneda nacional (Sucre) durante este período, el costo histórico disminuía considerablemente y en cortos periodos de tiempo, debido a que los sucres contabilizados al momento de la compra, al ser convertidos a USDólares significaba la pérdida del valor del activo al ser medido en Usdólares, por cuanto al existir una cantidad en sucres constantes, medidos con un tipo de cambio incrementado, le significaba a las empresas una pérdida en el costo del bien.

Ante tal situación los Organismos reguladores, así como la Federación Nacional de Contadores, se encontraron en la necesidad de crear mecanismos reales que permitan corregir tales efectos financieros dentro de la contabilidad de los contribuyentes.

Este fue el entorno para la promulgación de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad de la #1 a la #15, y dentro de estas, la NEC #12, que es materia de nuestro análisis por ser aquella que indica el tratamiento contable aplicable para la propiedad, planta y equipos:

2. Análisis Financiero y Contable del NEC #12

Como resultado de un proceso de investigación y análisis que conlleven a una mejor presentación de la situación financiera de las Sociedades y por consecuencia a una adecuada determinación de sus resultados, la Federación Nacional de Contadores del Ecuador publica las Normas Ecuatorianas de Contabilidad⁴³, calificándolas de cumplimiento obligatorio.

La NEC #12 trata en forma específica sobre la cuenta denominada “Propiedad Planta y Equipos”, y tiene por objetivo señalar el tratamiento contable en cuanto a la determinación del valor en libros de los también llamados “activos fijos”, así como los cargos por depreciación que deben ser reconocidos en relación con ellos.

Considerando lo expuesto, dentro del acápite reservado en la NEC #12 para definir el objetivo de esta norma, el último inciso señala que “Un tratamiento permitido en esta Norma es la revaluación al valor justo de propiedades, planta y equipo, y el uso de esta cantidad revaluada como la base para determinar el cargo por depreciación.”.

Para el efecto, el numeral 25 de esta Norma, establece que el “...valor justo del terreno y edificios, planta y equipo es generalmente su valor de mercado...”, lo que presupone uso continuo del activo en el mismo negocio o uno similar. El valor de mercado de un activo fijo es determinado por avalúo que normalmente es llevado a cabo por valuadores profesionalmente calificados.

⁴³ Publicadas de la NEC #1 a la NEC #15 en el suplemento del Registro Oficial No.291, del 05 de octubre de 1999

En cuanto a la aplicación de la revaluación de activos, el numeral 28 de esta Norma, expresa:

La frecuencia de las revaluaciones depende de los movimientos en los valores justos de las partidas de propiedad, planta y equipo que se revalúen. Cuando el valor justo de un activo revaluado difiere materialmente de su valor en libros, es necesaria una revaluación adicional.

De lo indicado resulta evidente que la norma contable vigente desde el año 1999, señala que cuando el valor en libros de la propiedad, planta y equipos es inferior al valor de mercado, se hace necesario una revaluación adicional a efectos de corregir el valor en libros por el justo valor de mercado; y, considerar el nuevo valor del reavalúo en la determinación de la depreciación.

En lo relacionado a la aplicación de la Norma Ecuatoriana de Contabilidad, el numeral 65 de la NEC #12, señala como fecha efectiva de aplicación para “...los estados financieros que cubren periodos que empiezan en o después del 1 de enero de 1999...”, incentivando de esta manera su aplicación obligatoria.

Es importante mencionar que la promulgación de esta norma se hizo imprescindible debido a que durante los años entre 1998 y 2000, la unidad monetaria de la República del Ecuador (Sucre) sufrió un deterioro muy importante, con una inflación acumulada de aproximadamente 174%, situación que produjo una sub-valuación significativa en el costo de los activos fijos de las empresas con relación al valor de mercado. **(Anexo 1).**

Otra situación importante que contribuyó a la publicación de esta Norma, fue la devaluación que sufrió nuestra unidad monetaria con relación al dólar de los Estados

Unidos de América (EUA), pasando de S/4,434 por US dólar al 1ero de enero de 1998 a S/25,000 por US dólar al 10 de enero del 2000, originando así una devaluación del 450% aproximadamente. **(Anexo 2)**

3. La Superintendencia de Compañías frente a la NEC #12

La aplicación de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad encuentra su primer respaldo en la Resolución # 99-1-3-3-071, emitida por el Superintendente de Compañías, publicada en el Registro Oficial No.270, de fecha Septiembre 06 de 1999, la misma que en su Art.2, dispone que

Las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, NEC de la número 1 a la número 15, sean de aplicación obligatoria por parte de las entidades sujetas a control y vigencia de la Superintendencia de Compañías. Para el registro de operaciones, preparación y presentación de estados financieros, a partir del ejercicio económico de 1999.

4. La Administración Tributaria frente a la NEC #12

Tomando como antecedentes las situaciones expuestas, la Federación Nacional de Contadores, la Superintendencia de Compañías así como el Servicio de Rentas Internas a través de la facultad que le confiere la Ley, adoptaron la aplicación obligatoria de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, a fin de que los registros contables sean presentados de acuerdo a la realidad económica de nuestro país y a la vez promuevan una justa equidad tributaria entre Estado y contribuyente.

En este sentido, la Administración Tributaria, representada por la Econ. Elsa de Mena, publica en el Registro Oficial No.273 de septiembre 9 de 1999 la Resolución No.00140, la misma que dentro de los considerandos señala lo siguiente:

- ✓ **Que la Administración Tributaria requiere de una normativa contable de general aceptación y obligatorio cumplimiento.**
- ✓ **Que la Federación Nacional de Contadores del Ecuador, como miembro del IFAC, adoptó las Normas Internacionales de Contabilidad, NICs del número 1 al número 15, como base para la emisión de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, NEC, relacionada con la preparación y presentación de estados financieros de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad.**
- ✓ **Que las indicadas NEC han sido adaptadas de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) por el Comité de Pronunciamiento del Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador, con la participación del Servicio de Rentas Internas.**

Tomando como antecedentes estos considerandos, la Resolución en su parte Resolutiva señala que: “Las Normas Ecuatorianas de Contabilidad – NEC, de la número 1 a la número 15, sean de aplicación obligatoria por parte de todos los Contribuyentes Obligados a llevar Contabilidad”.

La Directora del Servicio de Rentas Internas publica esta Resolución amparada en la competencia delegada a ella mediante **Ley No. 41** publicada en el Registro Oficial No. 206; a través de la cual se crea el Servicio de Rentas Internas; Ley que en su Art.8 establece:

Resoluciones de Aplicación General.- El Director del Servicio de Rentas Internas expedirá, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de la Administración.

Basados en las disposiciones legales expuestas, todas las sociedades desde el primero de enero de 1999, debieron sujetarse en forma obligatoria a lo dispuesto en la Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC #12.

5. Normas jurídicas que sustentan la aplicación del reavalúo de activos

La primera fuente de juridicidad del reavalúo a valor de mercado de la propiedad, planta y equipos, es la publicación de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad - NEC y las resoluciones emitidas por las Superintendencia de Compañías y el Servicio de Rentas Internas, que le otorgaron el carácter de aplicación obligatoria.

Adicionalmente, también constituye sustento de la legalidad del reavalúo de activos fijos de una empresa, establecido como una práctica necesaria por la Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC #12:

Constitución Política del Ecuador:

- La Constitución Política de la República del Ecuador en su Art.24, numeral 13 señala que las Resoluciones de los poderes públicos que afecten a las personas, deberán ser motivadas. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian normas o principios jurídicos en que se haya fundado, y si no se explicare la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho.

Analizada la Resolución No. 00140, a través de la cual el Servicio de Rentas Internas aprueba las Normas Ecuatorianas de Contabilidad – NEC, podemos

observar que tal resolución cumplen en su totalidad con los requisitos legales exigidos por nuestra constitución para su validez, motivo por el cual es un acto administrativo totalmente válido y como tal debe ser aplicado por la Administración Tributaria, así como por los contribuyentes de manera obligatoria.

Al respecto es importante el aporte que brinda el comentario del tratadista Gordillo, citado por Nicolás Granda Galindo, en su obra Fundamentos del Derecho Administrativo. Al respecto, manifiesto que la Resolución emitida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas, constituye un acto administrativo, debido a que tal Resolución “es una declaración jurídica y unilateral, realizada en el ejercicio de sus funciones, que produce efectos jurídicos de manera inmediata...”⁴⁴

- La Constitución Política de la República del Ecuador en su Art.256, al referirse al régimen impositivo señala que el régimen tributario se regulará por los principios básicos de la tributación

Igualdad proporcionalidad y generalidad. Los tributos además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica en general.

Las Leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro su empleo para el desarrollo nacional, procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país.

Mediante la promulgación de la Norma Ecuatoriana de Contabilidad que permite la valoración de la partida propiedad, planta y equipos se cumple con el principio

⁴⁴ Pág.298, Fundamentos del Derecho Administrativo, Editorial Jurídica del Ecuador, 4ta. Edición – 2002.

básico de igualdad señalado por nuestra Constitución Política, al otorgar un tratamiento tributario justo y equitativo entre el sujeto activo y sujeto pasivo del impuesto a la renta; al permitir el registro de depreciación de propiedades considerando como base para la determinación el valor de mercado de tales activos.

Código Tributario

- ***De la Aplicación de la Resolución 140 (Servicio de Rentas Internas)***

En lo que respecta a la aplicación obligatoria de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad y entre ellas a la NEC #12, el Art. 82 Código Tributario nos indica que los “actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados”.

En este sentido, y de acuerdo a lo señalado por nuestra Constitución política del Ecuador, la publicación de la Resolución No.140 por parte del Servicio de Rentas Internas, constituye un acto administrativo y como tal se encuentra sujeto a lo dispuesto en el Art.82 del Código Tributario, por lo que se presume su legitimidad y su cumplimiento se hace obligatorio para todos los contribuyentes.

Parágrafo IV. Conversión de Estados Financieros a USDólares, conforme a la NEC**#17**

Luego del análisis efectuado precedentemente, queda claro que la intención de la normativa legal es permitir la revalorización de la propiedad, planta y equipos a valor de mercado y de considerar dicho revalúo para la determinación de las depreciaciones respectivas, que afectarán directamente en la determinación de la base imponible de cada período, al promulgar la Norma Ecuatoriana de Contabilidad – NEC #12 y de promover su aplicación de manera obligatoria.

Al respecto, consideramos que la necesidad de revaluar la propiedad, planta y equipos se hizo sumamente necesario frente al incremento considerable que en algunos casos alcanzaron el 100%, situación que se agravó por la inestabilidad económica que afectó nuestro país en el año 2000, causado por la grave crisis bancaria y financiera que tuvo su inicio con el feriado bancario y que llevaron a la quiebra de muchas entidades bancarias.

Otro factor que contribuyó considerablemente a esta crisis fue la inestabilidad e ingobernabilidad política que caracterizó a nuestro país, originando cambios presidenciales en el lapso de pocos años.

Ante estas situaciones, y con el propósito de evitar la hiperinflación, y en su afán de corregir los efectos de las distorsiones económicas, el Gobierno ecuatoriano anunció la adopción del esquema de dolarización, fijando el Banco Central del Ecuador la tasa de cambio de veinticinco mil sucres (S/25,000) por USDólar, mediante la Ley para la

Parágrafo IV. Conversión de Estados Financieros a USDólares, conforme a la NEC**#17**

Luego del análisis efectuado precedentemente, queda claro que la intención de la normativa legal es permitir la revalorización de la propiedad, planta y equipos a valor de mercado y de considerar dicho revalúo para la determinación de las depreciaciones respectivas, que afectarán directamente en la determinación de la base imponible de cada período, al promulgar la Norma Ecuatoriana de Contabilidad – NEC #12 y de promover su aplicación de manera obligatoria.

Al respecto, consideramos que la necesidad de revaluar la propiedad, planta y equipos se hizo sumamente necesario frente al incremento considerable que en algunos casos alcanzaron el 100%, situación que se agravó por la inestabilidad económica que afectó nuestro país en el año 2000, causado por la grave crisis bancaria y financiera que tuvo su inicio con el feriado bancario y que llevaron a la quiebra de muchas entidades bancarias.

Otro factor que contribuyó considerablemente a esta crisis fue la inestabilidad e ingobernabilidad política que caracterizó a nuestro país, originando cambios presidenciales en el lapso de pocos años.

Ante estas situaciones, y con el propósito de evitar la hiperinflación, y en su afán de corregir los efectos de las distorsiones económicas, el Gobierno ecuatoriano anunció la adopción del esquema de dolarización, fijando el Banco Central del Ecuador la tasa de cambio de veinticinco mil sucres (S/25,000) por USDólar, mediante la Ley para la

Transformación Económica del Ecuador, que además en su disposición transitoria Séptima estableció que las sociedades y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, efectuarán la conversión de las cifras contables de sucres a dólares de los Estados Unidos de América.

Considerando los efectos de la devaluación del sucre, unidad monetaria de la República del Ecuador y el efecto que esa devaluación tendría en la economía de nuestro país así como en los estados financieros, al momento de convertirlos a dólares de los Estados Unidos de América, se hizo necesario la aplicación de ciertos ajustes a los estados financieros en sucres, antes de proceder con la conversión.

Ante esto la Federación Nacional de Contadores del Ecuador emite la Resolución SB-SC-SRI-01, publicada en el Registro Oficial No.57, de abril 13 de 2000, la Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC #17, aprobada por la Superintendencia de Bancos y Seguros, la Superintendencia de Compañías y el Servicio de Rentas Internas, mediante la cual se define el tratamiento contable óptimo para ajustar los estados financieros en sucres, previo a la conversión a USDólares.

Para el efecto, esta norma dispuso que, previo a la conversión de los estados financieros de Sucres a USDólares, debía ajustarse los sucres en función a las tasas de inflación y devaluación acumulada, a partir de diciembre de 1991 hasta la fecha de la conversión.

La aplicación de este ajuste significó, en muchos de los casos un incremento en el costo del activo de hasta un 464% con relación al saldo que mantiene como histórico; con este

procedimiento queda claro la necesidad de registrar los valores de propiedad, planta y equipos a su valor real, previo a la conversión de los mismos a USDólares.

Es importante mencionar que a partir de la adopción del sistema de dolarización nuestra economía se ha mantenido estable y disminuyendo considerablemente durante el año 2002 los índices de inflación a porcentajes de un solo dígito, con esto se espera que los saldos de propiedad, planta y equipos no sufran variaciones significativas en su costo de adquisición, razón por lo que la revalorización a partir del ejercicio económico del 2002 únicamente se aplicaría en casos pocos frecuentes y de manera muy esporádica.

DEPRECIACIÓN DEL ACTIVO

Como regla general y aplicable en la elaboración y preparación de los libros contables, se establece el registro mensual de un gasto por depreciación de los activos fijos, previo a la determinación de la utilidad resultante al cierre de cada período económico.

Esta consideración se la toma en cuenta por cuanto, todos y cada uno de los activos fijos que posee una empresa para el desarrollo de su actividad económica, son susceptibles de desgaste o pérdida de su valor comercial o costo de adquisición. Este hecho se origina como consecuencia de la utilización o uso constante al que son sometidos dichos activos en el desarrollo de la actividad generadora del ingreso, o por el simple hecho del transcurrir del tiempo.

Este proceso de la pérdida del valor en libros o valor comercial del activo fijo se lo denomina como depreciación de activos.

Por lo tanto, la depreciación es un método contable utilizado para medir, cuantificar y registrar la pérdida del valor comercial del activo, reconociendo así de manera periódica y durante un tiempo determinado el valor (costo) del activo en los resultados del ejercicio. Este proceso es aplicado considerando para el efecto un término denominado “vida útil estimada” para cada grupo de los activos que conforman la cuenta “Propiedad, Planta y Equipos”.

En este mismo sentido, debemos indicar que de conformidad con la norma contable la depreciación de un activo fijo es un método aplicable sobre el valor del activo que refleje en los libros contables a la fecha de preparación de los estados financieros, valor que puede ser determinado por dos variables: La primera, es el costo de adquisición, el cual fue definido en el capítulo anterior; o, la segunda, es el valor de mercado del activo o valor ajustado por inflación, siempre y cuando el activo se encuentre registrado a valor de mercado a través de una valuación.

Sección 1. Nociones generales y definiciones sobre la depreciación

Según lo indicado por los tratadistas contables Horngren / Harrison / Robinson en su libro Contabilidad establecen que “Todos los activos de planta, excepto el terreno, declinan en precio con el transcurrir de los años, esta baja es un gasto para el negocio”.

Los contadores distribuyen sistemáticamente el costo de cada activo de la planta durante los años de su vida útil. A este proceso de asignar el costo de un activo a un gasto se le reconoce como depreciación.

En este sentido, las Normas Ecuatorianas de Contabilidad NEC's definen a la depreciación como

La distribución del importe depreciable de un activo durante su vida útil estimada. La depreciación en el período contable se carga a resultados ya sea directa o indirectamente.

El monto de la depreciación de un activo depreciable deberá ser asignado, sobre una base sistemática, a cada uno de los períodos contables que alcance la vida útil del activo.⁴⁵

Así, la depreciación es considerada, “como la pérdida paulatina del valor por desgaste u obsolescencia de los Activos Fijos”⁴⁶.

Conforme a las definiciones técnicas expuestas precedentemente, vemos entonces que la depreciación es el método para reconocer la pérdida del valor que sufren los activos fijos en el tiempo, por el uso al que se presume se encuentran sometido para el cumplimiento de su función natural, cual es la obtención de la renta.

El valor en libros de un activo se va decreciendo en la medida en que transcurre el tiempo de servicio de éstos a favor de la entidad.

⁴⁵ Pág. 4 párrafo 4-6, Normas Ecuatorianas de Contabilidad NEC #13 - Contabilización de la depreciación publicado en R.O. S-291 del 05 de Octubre de 1999.

⁴⁶ Pág. 144 Contabilidad General Econ. Rubén Sarmiento primera edición 1996, Ecuador

Vida útil en la determinación de la depreciación

Un aspecto fundamental en la determinación del valor que reconocería el ente económico por concepto de gasto por depreciación, está dada por la determinación de la vida útil, establecida para cada activo fijo o para cada grupo de cuentas que conforman el rubro general de activos fijos.

En el Ecuador, la determinación de la vida útil aplicable a los diferentes rubros que conforman la partida propiedad, planta y equipos, pueden ser analizado desde dos ópticas diferentes:

- La primera sería desde el punto de vista de la normativa contable – financiero; normativa que establece la determinación de la vida útil tomando como base el periodo funcional del activo, es decir el tiempo estimado durante el cual el activo serviría a la entidad en la generación del ingreso. En este mismo sentido, la vida útil de un activo es definida como “la extensión del servicio que el negocio espera obtener del activo, es decir un estimado de la vida útil real del activo”.⁴⁷

De acuerdo con las Normas Ecuatorianas de Contabilidad - NEC la vida útil de un activo es:

- a) “El período de tiempo durante el cual espera una empresa usar un activo; o

⁴⁷ Pág. 444, Contabilidad, Horngren/ Harrison/ Robinson 3er Edición, México.

- b) el número de unidades de producción o similares que una empresa espera obtener de un activo”.⁴⁸

La guía práctica de Miller de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, aplicados en los Estados Unidos, indica que:

La vida útil de un activo depreciable es el periodo durante el cual se espera que el activo preste servicio. La vida útil estimada de un activo puede diferir entre empresas o entre sectores industriales. La política de mantenimiento de una empresa puede afectar a la longevidad de un activo depreciable.⁴⁹

Conforme lo hemos indicado precedentemente, desde el punto de vista contable la vida útil determinada para cada grupo de activos estaría dada por el tiempo durante el cuál la entidad espera utilizar dichos activos en la operación del negocio para la generación de la renta; es decir si se estima que el activo estará operativamente funcionando durante un tiempo de 3 años, este periodo se constituirá en la vida útil del bien, tiempo durante el cual se registraría periódicamente el valor del activo en los resultados del ejercicio.

- Otro punto de vista a considerar en la determinación de la vida útil es el establecido en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario y sus Reformas, el cual ha señalado estándares de vida útil estimada para cada grupo de cuentas que conforman el rubro de activos fijos. Bajo este criterio, cada uno de los grupos de activos, dispone de igual vida útil para cada activo, sin considerar: el nivel de

⁴⁸ Pág. 4 párrafo 3, Normas Ecuatorianas de Contabilidad NEC #12 - Propiedad, Planta y Equipos.

⁴⁹ Capítulo 11.05 Guía Práctica de Miller de PCGA Edición 1998 – 1999

utilización o deterioro que puedan tener estos durante la operación de la entidad; los estándares de utilización en la industria; la obsolescencia del bien, entre otros factores.

Al respecto, el Art.21 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario y sus reformas, ha establecido los siguientes tiempos de vida útil de los activos fijos, que sería aplicada en la determinación de las depreciaciones de estos:

<u><i>Tipo de Activo</i></u>	<u><i>Vida útil estimada</i></u>
Inmuebles, naves, aeronaves, barcas	20 años
Instalaciones, maquinarias, equipos y muebles	10 años
Vehículos, equipos de transporte y camión móvil	5 años
Equipos de cómputo y software	3 años

La estimación de la vida útil de un activo fijo cobra trascendencia para el desarrollo de nuestro tema, por cuanto esta no es más que el tiempo mínimo durante el cual se espera que el valor de los diferentes activos que conforman el rubro de Propiedad, Planta y Equipos se vayan depreciando, reconociendo esta depreciación como gastos en los resultados del ejercicio.

Al respecto, también es importante señalar que la vida útil estimada que se encuentra indicada en la norma reglamentaria vigentes, es aplicada tomando como base el método contable de línea recta.

Sección 2. Métodos de depreciación de activos fijos en Ecuador

- **Método de línea recta.-** El método contable que está siendo aplicado en el Ecuador, de conformidad con las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, para reconocer el gasto por depreciación, es el método denominado en línea recta. Este método en los tiempos actuales es uno de los más utilizado en Latinoamérica y consiste en que los activos se usan sobre una base constante año por año y a lo largo de la vida útil, por lo tanto se establece una depreciación anual que esta basada en el mismo monto.

Por efecto de la aplicación de este método, se distribuye en resultados, en el mismo importe, durante el periodo de vida útil del activo.

El Econ. Rubén Sarmiento, considera que “La depreciación en línea recta se basa en la determinación de cuotas proporcionales iguales, fijas o constantes en función de la vida útil estimada, o de los porcentajes establecidos en la Ley”.⁵⁰

No obstante lo indicado precedentemente, es preciso indicar que existen otros métodos de depreciación señalado por las normas contables, tal como lo indicamos a continuación:

- **Método de la suma de dígitos.-** Este método está definido como el...

Método acelerado de depreciación mediante el cual la depreciación es determinada multiplicando el costo depreciable del activo por una fracción. El denominador de la fracción es la suma de los dígitos de los años de vida del

⁵⁰ Pág. 144 Contabilidad General Econ. Rubén Sarmiento primera edición 1996, Ecuador.

activo. El numerador empieza con el número de años de vida del activo y disminuye por cada año posterior.⁵¹

- ***Método de unidades producidas.-*** Definido como el “...método de depreciación mediante el cual se asigna una cantidad arreglada para cada unidad de emisión producida por el activo de planta”.⁵²

Sección 3. Tratamiento contable del gasto por depreciación de activos

La depreciación por constituirse en una reserva frente a la pérdida del valor en libros de la propiedad, planta y equipos, su efecto es reconocido como un gasto en los resultados del ejercicio económico.

Este gasto tiene un efecto directo en la determinación de la utilidad o pérdida que tienen las sociedades, la misma que servirá para la determinación de los impuestos así como para la distribución a los accionistas de la empresa.

⁵¹ Pág. 467, Contabilidad, Horngren/ Harrison/ Robinson 3er Edición, México.

⁵² Pág. 467, Contabilidad, Horngren/ Harrison/ Robinson 3er Edición, México.

TÍTULO II DEDUCIBILIDAD DEL GASTO POR DEPRECIACIÓN DE ACTIVOS

Sección I. Generalidades del impuesto a la renta

Un tributo generalizado en nuestros países sudamericanos, entre ellos Ecuador⁵³, es el denominado impuesto a la renta, a la utilidad o a las ganancias⁵⁴, que grava el rendimiento obtenido por el sujeto pasivo⁵⁵ en determinado ejercicio impositivo.⁵⁶

La norma tributaria ecuatoriana indica que los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, por encontrarse dentro de los supuestos del Art.19 de la Ley de Régimen Tributario Interno, "...pagarán el impuesto a la renta en base a los resultados que arroje la misma..."⁵⁷. Al respecto, el manejo de la contabilidad y la obtención de su resultado se

⁵³ El Art.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno expresa: "Establécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley.

⁵⁴ Impuesto a la Renta en Ecuador, Perú, Venezuela, Colombia y Bolivia; Impuesto Federal sobre la Renta en Brasil; Impuesto a las Ganancias en Argentina.

⁵⁵ El 1er. inciso del Art.4 de la Ley de Régimen Tributario Interno expresa: "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.

⁵⁶ El Art.7 de la Ley de Régimen Tributario Interno expresa: "El ejercicio impositivo es anual y comprende el lapso que va del 1º. De enero al 31 de diciembre. Cuando la actividad generadora de la renta se inicie en fecha posterior al 1º. De enero, el ejercicio impositivo se cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año.

⁵⁷ 2do. inciso del Art.14 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

encuentran sometidos a las denominadas Normas Ecuatorianas de Contabilidad – NEC, las mismas que establecen los principios contables de general aceptación.

La norma tributaria sobre el tema, indica:

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.⁵⁸

Por efecto de la norma citada, vemos que resulta ineludible para el sujeto pasivo obligado a llevar contabilidad, el registrar todas las transacciones que tengan incidencia contable, con el fin de determinar los resultados imputables al respectivo ejercicio impositivo.

Sin embargo, la misma norma tributaria, sobre la base de la contabilidad del sujeto pasivo, dispone que deba realizarse una serie de modificaciones que afectan al resultado contable. Este proceso de modificación del resultado contable se lo denomina CONCILIACIÓN TRIBUTARIA⁵⁹, y es el que, partiendo de los resultados contables, permite segregar los ingresos no gravados y los ingresos exentos establecidos por las normas tributarias, para luego realizar la depuración de los gastos del ejercicio para aplicar aquellos que son

⁵⁸ Art.20 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

⁵⁹ Art.36 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario y sus Reformas.

considerados como deducibles, en el objeto de establecer la base imponible del tributo, en los términos que indica la Ley de Régimen Tributario Interno.

De lo indicado precedentemente tenemos que, si bien el término “renta” es el “...beneficio o producto que genera un bien o el ejercicio de una actividad...”⁶⁰, para que este beneficio o “utilidad” tenga incidencia tributaria, será necesario:

- (a) “Que esta renta se obtenga considerando ingresos que, para la ley tributaria, se encuentren gravados”⁶¹ del impuesto a la renta;
- (b) “Que estos ingresos gravados sean obtenidos por contribuyentes que no sean beneficiarios de algún tipo de exención”⁶² del pago de impuesto a la renta;
- (c) Que en la conciliación tributaria se establezca que los ingresos gravados son superiores a los gastos reconocidos por la ley tributaria como deducibles de tales ingresos.

Este modelo tiene su principal antecedente en nuestra legislación tributaria, en la Ley de Impuesto a la Renta⁶³, que establecía las rentas que se encontraban gravadas del impuesto,

⁶⁰ Pág.63, Curso de Legislación Tributaria Corporativa, Diego Almeida Guzmán, 1era. edición, Editorial Ecuador F.B.T. Cia. Ltda., Ecuador.

⁶¹ El Art.8 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece en forma taxativa los ingresos de fuente ecuatoriana que se encuentran gravados de impuesto a la renta

⁶² El Art.9 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece 16 casos de ingresos y personas exentas de impuesto a la renta.

⁶³ Decreto No.1283, publicado en Registro Oficial No.305, septiembre 8 de 1971.

así como los ingresos y los contribuyentes que gozaban de algún tipo de exención y las deducciones generales y especiales aplicables a los ingresos gravados, lo cual significa que desde la introducción del impuesto a la renta en el Ecuador, la carga impositiva ha recaído sobre la utilidad contable ajustada por la conciliación tributaria.

En la actualidad, la norma tributaria contenida en la Ley de Régimen Tributario Interno, en el mismo sentido, resulta mucho más clara al expresar que “.En general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos.”⁶⁴. Esta disposición guarda estricta concordancia con aquella que establece que:

Las sociedades constituidas en el Ecuador así como las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas que obtengan ingresos gravables, estarán sujetas a la tarifa impositiva del veinticinco (25%) sobre su base imponible.⁶⁵

Vemos entonces, la importancia trascendental que tiene en materia tributaria el estudio de la deducibilidad de los gastos dentro del proceso de la conciliación tributaria, debido a que la carga impositiva está dirigida a una base imponible que se obtiene de ajustar los resultados contables del sujeto pasivo, segregando los ingresos no gravados y los ingresos exentos, para luego disminuir los costos y gastos que la norma tributaria señala en forma

⁶⁴ Art.16 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

⁶⁵ Art.37 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

expresa como deducibles de los ingresos gravados, para efecto del cálculo del impuesto a la renta.

Sección II. Las deducciones sobre el ingreso para establecer la base imponible

En nuestra legislación tributaria, el esquema de declaración y pago del impuesto a la renta, impone la obligatoriedad del sujeto pasivo de presentar su declaración anual,⁶⁶ en la que conste la determinación directa del impuesto a la renta sobre la base de la suma de todos los “...ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos...”⁶⁷

Como hemos vistos, en la conciliación tributaria en la que se obtiene la base imponible, el contribuyente debe realizar una operación de cálculo por la cual resta de los ingresos gravados por el impuesto a la renta:

- **Las devoluciones.-** Puesto que reconocido un ingreso gravado por la transferencia de un bien, su devolución origina una afectación a este ingreso.
- **Los descuentos.-** en razón de que los descuentos aplicados al valor de la transferencia afectan disminuyendo el ingreso originalmente reconocido por ella.

⁶⁶ El primer inciso del Art.40 de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que: “Las declaraciones del impuesto a la renta serán presentadas anualmente, en los lugares y fechas determinados por el reglamento.

⁶⁷ Art.16 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

- **Los costos.-** Comprendido en este concepto todo aquellos gastos necesarios para obtener el producto que origina en forma directa el ingreso.
- **Los gastos.-** Que involucra todos las erogaciones que realiza el sujeto pasivo del impuesto que no constituyen costo.
- **Las deducciones.-** Que la constituyen las rebajas que por disposición de la ley, se aplican al ingreso gravado.

Nuestra legislación tributaria, para efecto de la conciliación, ha preferido señalar de manera expresa, de la totalidad de los ingresos del ejercicio, aquellos que no están gravados de impuesto a la renta o que siéndolo, por disposición expresa de la Ley tributaria, se encuentra exentos del pago de impuesto a la renta.

A la inversa, la normativa tributaria reconoce de la totalidad de las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones del ejercicio, aquellas que son deducibles de los ingresos gravados.

De este modo, no obstante que la Ley tributaria indica que los gastos son deducibles bajo la condición de que sean imputables a tales ingresos, una disposición más específica de la misma Ley de Régimen Tributario Interno, enlista los gastos que, para efecto de establecer la base imponible del impuesto a la renta, se consideran como deducibles de los ingresos gravados.

Sección III. Gastos deducibles en general

Para Catalina García Vizcaíno, "...La palabra gasto es empleada, pues, en sentido económico, y equivale a disminución de la riqueza, o a lo que en el lenguaje contable se denomina "pérdida"..."⁶⁸

Ahora, para que este gasto sea deducible, la doctrina es casi unánime en aplicar como principio general de deducibilidad, que el gasto cumpla los siguientes requisitos:

- Que el gasto tenga un nexo de causalidad con un ingreso gravado, por tanto aquellos gastos relacionados con ingresos no gravados o exentos serán considerados, inobjetablemente, como gastos no deducibles;
- Que la realización del gasto se encuentre justificado con un comprobante de venta válido que cumpla con los requisitos establecidos en la normativa tributaria; y,
- Que el gasto sea imputable en el ejercicio económico en el cual se produjo, de tal manera que no afecte a resultados de otros ejercicios.

Si bien nuestra legislación tributaria acoge el principio general enunciado en forma precedente, constituye el requisito que mayor conflicto acarrea, aquel que exige que los gastos para que sean deducibles deban ser imputables a ingresos gravados, sobre todo al

⁶⁸ Pág.61, Derecho Tributario, segunda edición, editora Lexis Nexis, Buenos Aires.

plantearnos las siguientes interrogantes: ¿Cuándo los gastos son imputables a tales ingresos? o ¿Cuáles son esos gastos?.

La Ley de Régimen Tributario Interno contiene en su texto la contestación a estas interrogantes. En ella se indica, de manera taxativa, cuáles son los únicos gastos que, en materia de impuesto a la renta, son considerados como deducibles de los ingresos gravados para establecer la base imponible sobre la cual se aplica la tarifa del impuesto a la renta a pagar.

La norma tributaria, en cuanto al depuración del gasto, indica: “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”.⁶⁹

Analizando esta disposición, debemos resaltar que el principio invocado es de carácter general, lo que resulta evidente a continuación cuando el mismo artículo citado indica: **“En particular se aplicarán las siguientes deducciones:”**, para luego incorporar una serie de gastos relacionados con la actividad productiva generadora de renta gravada, que para la norma tributaria, particularmente, constituyen gastos deducibles, a pesar de que estos no se producen para obtener, mantener y mejorar ingresos gravados, como en los siguientes casos:

⁶⁹ Art.10 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

- Los impuestos, tasas, contribuciones, aportes al sistema de seguridad social obligatorio que soporte la actividad generadora de ingresos;
- Las primas de seguro;
- Las pérdidas comprobadas por caso fortuito, fuerza mayor o por delitos;
- La amortización de las pérdidas; y,
- La depreciación y amortización,

En todos estos casos anotados, el gasto por estos conceptos de ningún modo se produce para obtener, mantener y mejorar los ingresos gravados, y sin embargo la Ley les otorga, en forma particular, la calidad y efecto de gastos deducibles del ingreso sujeto al tributo.

Esto significa entonces que la ley tributaria reconoce, a más de las deducciones generales, otro tipo de deducciones de carácter particulares, las mismas que no se encuentran necesariamente sujetas al enunciado contenido en el principio general, por el cual los gastos son deducibles siempre que estén destinados a obtener, mantener y mejorar ingresos gravados, puesto que basta que en forma expresa se les otorgue la calidad de gastos deducibles.

Sección IV. La depreciación como un caso particular de deducibilidad

Diego Almeida Guzmán, ensaya una definición de lo que debe entenderse por depreciación e indica: “...es el reconocimiento en los resultados de una compañía, del uso y deterioro de un bien...”.⁷⁰

Debemos considerar también lo que sobre la definición de depreciación trae Norma Ecuatoriana de Contabilidad: “...es la distribución del importe depreciable de un activo durante su vida útil estimada...”.⁷¹

De las citas transcritas tenemos que la depreciación lleva implícito el reconocimiento del gasto que afecta a un activo fijo por el simple transcurrir del tiempo, durante el cual se supone habrá de ser utilizado en para obtener, mantener y mejorar ingresos gravados del impuesto a la renta.

Este tipo de gasto se encuentra, expresa y particularmente, reconocido como deducible de los ingresos gravados, en el Art.10, numeral 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en los siguientes términos:

La depreciación y amortización, conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil y la técnica contable, así como las que se conceden por obsolescencia y otros casos, en conformidad a lo previsto en esta Ley y a lo que disponga el Reglamento.

⁷⁰ Pág.90, Curso de Legislación Tributaria Corporativa, 1era. edición, 2001, Editorial Ecuador F.B.T.

⁷¹ Definición contenida en el apartado 4 de la Norma Ecuatoriana de Contabilidad No.13

El sentido literal de la norma comentada, podría hacernos concluir, por ejemplo, que la deducibilidad de la depreciación de acuerdo con la técnica contable, debe encontrarse sustentada en otra disposición de la ley tributaria, como también de su reglamento, lo que resulta un absurdo si consideramos que esta disposición forma parte de la Ley. De otro modo, significaría que en el ejemplo propuesto, a pesar de encontrarse expresamente establecido en la ley, para su aplicación requeriría de otra disposición legal, que además tenga su réplica y complementación en el Reglamento, puesto que el “y” al final de la norma comentada, podría interpretarse que la condición para la deducibilidad sería que se encuentre el caso específico en la ley y además en su reglamento, en forma simultánea.

Este equívoco debe haber animado la inclusión de porcentajes máximos de depreciación en la norma reglamentaria, sin considerar que la norma, como se encuentra escrita, no le otorga esta facultad.

Consideramos que el correcto sentido del numeral 7 del Art.10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, nos lleva a concluir que esta disposición contiene dos partes esenciales.

En primer término, esta disposición vincula la depreciación a la naturaleza de los bienes, a la duración de la vida útil, a la corrección monetaria (inaplicable en la actualidad por efecto de la Ley para la Transformación Económica del Ecuador) y a la técnica contable, puesto que son ellas las que miden en forma técnica la depreciación que correspondería aplicar.

Adicionalmente, la norma en lo que parecería una segunda parte, reconoce como deducible a depreciaciones que se justifican en circunstancias especiales, como las que se concedan

por obsolescencia, caso especialísimo en el que podría aplicarse niveles o porcentajes de depreciación acelerada, siempre y cuando, en este caso sí, encuentren sustento en esta Ley o en su reglamento para la aplicación de Ley.

Sección V. Gastos cuya deducibilidad no reconoce el Reglamento

Sobre la deducibilidad del gasto, nuestra Ley de Régimen Tributario Interno, de manera general, solo condiciona la deducibilidad del gasto al hecho comprobable de que éste se encuentre relacionado con la generación de ingresos gravados; y, de manera particular señala y describe en forma taxativa cuáles gastos son considerados como deducibles. En cambio, el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno sobre el tema resulta más generosa, al incluir en su Art.26 una lista de condicionamientos bajo los cuales el gasto no debe ser considerado como deducible, que por su importancia y pertinencia los analizaremos a continuación:

- NO constituyen gastos deducibles: “...(1) Las cantidades destinadas a sufragar gastos personales del contribuyente y su familia...”; “...(3) Las pérdidas o destrucción de bienes no utilizados para la generación de rentas gravadas...”; y, “...(4) La pérdida o destrucción de joyas, colecciones artísticas y otros bienes de uso personal del contribuyente...”; y, “...(5) Las donaciones, subvenciones y otras asignaciones en dinero, en especie o en servicio que constituyan empleo de la renta, cuya deducción no está permitida por la Ley de Régimen Tributario Interno...”. En estos casos, no se cumple con la condición contenida en el numeral 1 del Art.10 de la Ley de Régimen

Tributario Interno, por la cual son deducibles “Los costos y gasto imputables al ingreso”. De este modo, es justificable que la norma reglamentaria señale que la liberalidad en el gasto de ningún modo se encuentra relacionado con la generación de renta gravada, situación que tampoco se cumple en caso de pérdida o destrucción de bienes no utilizados en la generación de renta gravada. Por tanto, bien hace el Reglamento de considerarlos como no deducible.

- NO constituyen gastos deducibles: “...(6) Las multas e intereses por infracciones o mora tributaria o por obligaciones con los institutos de seguridad social y las multas impuestas por autoridad pública...”. En este caso, no se cumple con la condición para la deducibilidad del gasto contenido en el numeral 3 del Art.10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que de modo expreso señala el caso de las multas e intereses por mora tributaria como un gasto no deducible.
- NO constituyen gastos deducibles: “...(9) Los costos y gastos que no se hayan cargado a las provisiones respectivas a pesar de habérselas constituido...”. En este caso, no se cumple con el condicionamiento para la deducibilidad del gasto contenido en los numerales 11 y 13 del Art.10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que de modo expreso señala qué tipo de provisiones son consideradas como deducibles.

NO constituyen gastos deducibles: “...(7) Los costos y gastos no sustentados en los comprobantes de venta autorizados por el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención...”. Esta condición para la deducibilidad del gasto guarda estrecha relación con los gastos devengados y pendientes de pago al cierre del ejercicio mencionados en el numeral 14 del Art.10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por cuanto requieren estar respaldados en “...contratos, facturas o comprobantes de venta...”. También abona a este criterio lo expresado en el Art.64 y Art.103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, disposiciones que si bien tratan sobre el Impuesto al Valor Agregado, configuran la obligatoriedad legal de que las transacciones de bienes o servicios deban necesariamente encontrarse sustentadas en comprobantes de venta válidos.

En cuanto a cuestionar la deducibilidad de “...(8) Los costos y gastos por los que no se hayan efectuado las correspondientes retenciones en la fuente, en los casos en los que la ley obliga a tal retención...”, consideramos que constituye un exceso de la norma reglamentaria, dada cuenta que la inclusión del régimen de retenciones en la fuente del impuesto a la renta, contenido en la Ley 2001-41⁷² estableció los efectos del incumplimiento, sin indicar de modo alguno que, un efecto de la falta de retención en la fuente constituiría causal o motivo para que el gasto no sea reconocido como deducible de los ingresos gravados para efecto del impuesto a la renta.

⁷² La Ley No.2001-41 fue publicada en el suplemento del Registro Oficial No.325 del mayo 14 del 2001.

En lo que nos es pertinente para nuestro estudio, consideramos cuestionable que el Art.26 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario y sus Reformas, considere como NO deducibles “...(2) Las depreciaciones, amortizaciones, provisiones y reservas de cualquier naturaleza que excedan de los límites permitidos por la Ley de Régimen Tributario Interno, este reglamento o de los autorizados por el Servicio de Rentas Internas...”, pues esta condición debió ser materia de la Ley.

Sección VI. Del porqué la depreciación es deducible

En este punto debemos resaltar una diferencia sustancial en el tratamiento que trae la norma tributaria, entre el costo que significa la adquisición del inventario, con el gasto originado en la adquisición de un activo fijo.

Esta diferencia consiste en que la ley tributaria admite aplicar como gasto deducible de los ingresos obtenidos en el respectivo ejercicio económico, el costo del inventario adquirido para obtener, mantener o mejorar los ingresos gravados. Este tratamiento, naturalmente aplicable al costo de adquisición del inventario, no puede aplicarse para el caso de los gastos originados para la adquisición de los activos de la empresa, puesto que en la generalidad de los casos, resultaría tremendamente perjudicial para el contribuyente que los gastos producidos en la adquisición de activos fijos, por lo general en montos significativos, solo puedan ser aplicados como deducibles y en su totalidad en el ejercicio económico en el que se producen.

Esta es una de las razones por las que el tratamiento tributario que se le asigna al gasto por adquisición de activos fijos, deba someterse necesariamente a las normas contables que establecen que su valor sea depreciado en el tiempo en que se espera que el bien tenga una vida útil y productiva, por la vía de la denominada depreciación de activos.

Otra justificación para que el valor de los activos fijos sea objeto de depreciación, es la posibilidad de que el contribuyente pueda recuperar la inversión realizada en su adquisición. Generalmente los activos representan un considerable valor que el

contribuyente se encuentra en la necesidad de realizar para emprender en su actividad productiva, por lo que resulta justo y equitativo que el valor pagado por el activo fijo lo pueda recuperar para adquirir, al finalizar el tiempo asignado como vida útil a este bien, otro activo fijo que sustituya al obsoleto. De este modo se entiende que los porcentajes de depreciación sean superiores cuando se trata de bienes que pierden valor en forma más acelerada que otros.

Este es el sustento económico que fundamenta, con justicia, que la depreciación de activos se encuentre dentro del listado de deducciones particulares establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno.

Sección VII. Tratamiento legal de la deducibilidad del gasto por depreciación en el tiempo

Parágrafo I. Período anterior al año 1990

Centrando nuestro análisis al antecedente histórico de la depreciación como gasto deducible del ingreso para efectos del impuesto a la renta, vemos que la Ley de Impuesto a la Renta⁷³, en el literal “f” del Art.39, establecía:

f) Las depreciaciones normales, conforme a la naturaleza de los bienes respectivos y la duración normal de su vida útil, de conformidad con las normas que se establezcan en el Reglamento y, en su defecto de acuerdo con las que acepta la técnica contable; así como las depreciaciones especiales por renovación anticipada y obsolescencia y las que corresponden por amortización acelerada o las que se efectúen conforme a los costos de revalorización, reposición u otras situaciones análogas.

En el Reglamento especial sobre esta materia se determinará todo lo relativo a la aplicación de este literal.

Parágrafo II. Período comprendido entre los años 1990 y 1995

Con la promulgación de la Ley de Régimen Tributario Interno⁷⁴, se establece:

La depreciación y amortización, conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil y la técnica contable, así como las que se

⁷³ La Ley de Impuesto a la Renta fue publicada en Registro Oficial No.305, de septiembre 8 de 1971.

⁷⁴ La Ley de Régimen Tributario Interno fue publicada en Registro Oficial No.341, de diciembre 22 de 1989.

conceden por obsolescencia y otros casos, en conformidad a lo previsto en esta Ley y a lo que disponga el Reglamento.⁷⁵

Esta disposición sufrió una modificación importante, consistente en incorporar en su texto, luego de: “...vida útil...” la siguiente frase “..., a la corrección monetaria...”.⁷⁶

Este artículo reformado subsiste hasta la actualidad, inclusive en la codificación⁷⁷ a la Ley de Régimen Tributario Interno, no obstante que la corrección monetaria es inaplicable a partir de la fecha en que el Ecuador dolarizó su economía.⁷⁸

En cuanto al significado y trascendencia del término técnica contable contenido en el texto del Art.10, numeral 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el Art.21 de la misma Ley⁷⁹, agosto de 1995, establecía:

La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en moneda nacional, 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.

⁷⁵ Art.10 numeral 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno – original.

⁷⁶ Ley s/n, publicada en el suplemento del Registro Oficial No.1000, de julio 31 de 1996.

⁷⁷ La Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno fue publicada en el suplemento del Registro Oficial No.463, de noviembre 17 del 2004.

⁷⁸ Ley para la Transformación Económica del Ecuador, publicada en el suplemento del Registro Oficial No.34, de marzo 13 del 2000.

⁷⁹ La versión original de la Ley de Régimen Tributario Interno fue publicada en el Registro Oficial No.341 de fecha diciembre 22 de 1989.

En el Reglamento se determinarán los sistemas, métodos y normas contables de general aceptación, para la presentación del balance general y del resultado de las operaciones, que deberán observarse para establecer el costo de ventas, la valuación de inventarios y el cálculo de depreciaciones.

En concordancia con lo señalado en la Ley, el Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno,⁸⁰ aplicable al momento de la promulgación de la Norma Ecuatoriana de Contabilidad (NEC) #12, en el primer inciso de su Art.24, establece

Que la Contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en moneda nacional, sin centavos, con sujeción a los principios de contabilidad generalmente aceptados vigentes en el país emitidos por la Federación Nacional de Contadores a través de su Organismo técnico, sin perjuicio de las facultades que tienen las Superintendencia de Compañías y de Bancos y Seguros, para regular la contabilidad de las sociedades sujetas a su control. Para efectos tributarios se deberán considerar las modificaciones que a dichos principios fueren establecidas mediante la Ley de Régimen Tributario Interno, y este Reglamento, así como por normas legales o reglamentarias tributarias expedidas para actividades o casos específicos.

Como se puede observar, durante este período la norma legal admitía que su Reglamento determine los sistemas, métodos y normas que deberán observarse para establecer el cálculo de las depreciaciones, y en uso de esta atribución establecida por la Ley, el Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno,⁸¹ en su Art.17, numeral 6, literal a, estableció porcentajes máximos de depreciación de los activos fijos de las empresas, a excepción de los terrenos.

De igual modo, esta norma reglamentaria señala en su literal "f":

⁸⁰ Decreto Ejecutivo No.2411, publicado en el suplemento del Registro Oficial No.601 de diciembre 30 de 1994.

⁸¹ Decreto No.2411, publicado en el segundo suplemento del Registro Oficial No.601, de diciembre 30 de 1994.

Cuando el capital suscrito en una sociedad sea pagado en especie, para efectos tributarios los bienes aportados deberán ser valorados por los socios o accionistas o por peritos independientes. 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. El incumplimiento a la obligación de designar perito evaluador no eximirá a los mencionados socios o accionistas de la indicada responsabilidad.

Por la disposición transcrita, queda claro que el tratamiento de los bienes aportados dentro de los procesos societarios de fusión o escisión, permitía el revalúo de los activos fijos a valor de mercado, con la sola condición de que su valoración sea realizada por peritos calificados, quienes junto con los accionistas o socios se constituían en responsables solidarios en caso de que la valuación irroque algún perjuicio al Fisco. Bajo este esquema, no existía restricción alguna, ni legal, ni reglamentaria, para aplicar la depreciación sobre el valor de mercado estimado mediante peritaje para los activos fijos transferidos por efecto de la fusión o de la escisión.

Parágrafo III. Período comprendido a partir del año 1996 hasta la actualidad

En este período se ha mantenido inalterable el Art.10, numeral 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno, salvo la modificación de Julio de 1996, comentada anteriormente y por la cual se introdujo a la denominada “corrección monetaria” como elemento a considerar para el cálculo de la depreciación y amortización de los activos fijos.

El cambio trascendental al esquema de cálculo de las depreciaciones, se introdujo en Agosto de 1995⁸², al modificar el segundo inciso del Art.21 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que por la trascendencia para nuestro estudio, la transcribimos a continuación:

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.

Como habíamos visto en el período anterior, del texto original de la norma legal citada, el Reglamento era el llamado a establecer los “...sistemas, métodos y normas contables de general aceptación... que deberán observarse para establecer... la valuación de inventarios y el cálculo de depreciaciones...”

Sin embargo, con la posterior modificación de agosto de 1995, se le asigna al Reglamento, tan solo la facultad de establecer los requisitos a los que se sujetarán los libros y registros contables “...con el objeto de garantizar el mejor cumplimiento y verificación de las obligaciones tributarias...”, lo que significa que con la modificación, se deja a la “técnica contable” los sistemas, métodos y normas que deberá observarse en la valuación de los activos y el cálculo de su depreciación para efecto de la deducibilidad que trata el Art.10, numeral 7, de la Ley de Régimen Tributaria Interna.

⁸² El 2do. Inciso del Art.21 de la Ley de Régimen Tributario Interno fue sustituido por el Art. 6 de la Ley No.93, publicada en el suplemento del Registro Oficial No.764 de agosto 22 de 1995.

Entonces vemos, que habiendo sido modificada la norma legal que sustentaba los porcentajes máximos de depreciación de activos contenidos en el Art.17, numeral 6 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, debemos concluir que la norma Reglamentaria perdió eficacia y su aplicación desde agosto de 1995 hasta diciembre de 2001 bien puede ser cuestionada.

En Diciembre del 2001, con la expedición del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus Reformas,⁸³ quedó derogado expresamente el Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, y se introduce en nuestra legislación tributaria ecuatoriana el tratamiento tributario aplicable para los activos fijos revaluados a valor de mercado; conforme a lo establecido en el Art.21, numeral “6”, literal “f” de dicho Reglamento, el cual indica que “Cuando un contribuyente haya procedido al revalúo 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...”.

Con este queda claro que a partir de la promulgación de este Reglamento, con vigencia para el ejercicio fiscal 2002, existe una norma expresa, de carácter reglamentario, que señala de manera categórica el tratamiento tributario del gasto por depreciación, aplicable para los activos fijos revaluados, por el cual es admisible que en estos casos se continúe depreciando sobre el valor residual, esto es sobre el valor en libros o valor histórico del bien, sin considerar para este efecto el valor de mercado asignado en la valuación de los activos fijos.

⁸³ Publicado en el suplemento del Registro Oficial No.484 de diciembre 31 del 2001.

Sección VIII. Porcentajes máximos de depreciación de activos fijos

El numeral 6 del Art.17 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, sustituido luego por el numeral 6 del Art.20 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario y sus Reformas, establecen en forma taxativa los porcentajes máximos de depreciación de activos fijos, que en la actualidad son los siguientes:

- (a) Inmuebles (excepto terrenos), naves, aeronaves, barcasas y similares, se deprecian a razón de 5% anual**
- (b) Instalaciones, maquinarias, equipos y muebles, se deprecian a razón del 10% anual**
- (c) Vehículos, equipos de transporte y equipo caminero móvil, a razón del 20% anual**
- (d) Equipos de cómputo y software, a razón de 33% anual**

En este punto, consideramos importante insistir que los porcentajes de depreciación anotados anteriormente son los niveles máximos para efectos tributarios. Por tanto, bien puede un activo ser depreciado en porcentajes inferiores a los máximos establecidos por el Reglamento y de ser así, la depreciación de un activo fijo se prolongará por un tiempo superior en comparación con aquellos en los que se aplique un porcentaje mayor, dentro del límite máximo establecido en la norma Reglamentaria, a no ser que se cuente con la autorización expresa de la Administración Tributaria para aplicar niveles de depreciación acelerada.

Aplicando la “técnica contable” hemos visto que es admitida el reavalúo de un activo fijo, sin importar el nivel de depreciación aplicado, sino más bien en atención al valor en libros del activo fijo en relación con el valor del mismo en el mercado. Sin embargo, debemos aceptar que para efectos tributarios, sin excepción alguna, el derecho a aplicar la depreciación sobre un activo fijo cesa cuando éste es depreciado en su totalidad. De otro modo, significaría que la depreciación no cumple con su objetivo, cual es el recuperar la inversión realizada en su adquisición a un valor que puede actualizarse pero hasta recuperar el 100% de lo que representó esa inversión.

Entonces, para efectos tributarios, no cabe duda que, si un activo fijo ha sido depreciado en su totalidad, sea cual sea la tasa aplicada en el tiempo estimado de vida útil, su revalorización contable no puede significar el que se continúe cargando al gasto la depreciación de ese activo que se encuentra completamente depreciado.

No obstante lo indicado, en cuanto a los porcentajes de depreciación de activos fijos establecidos en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario y sus Reformas, sostenemos que a partir del ejercicio de 1996⁸⁴ representa un exceso normativo que vulnera la legítima interpretación del numeral 7 del Art.10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, disposición esta última que, como hemos visto, delega a la “técnica contable” el sistema, métodos y normas aplicables para la depreciación de activos fijos. Esto significa que el Reglamento contraría el principio de reserva de ley consagrado en el

⁸⁴ El segundo inciso del Art. 21 de la Ley de Régimen Tributario Interno es sustituido por el Art. 6 de la Ley No.93, publicada en el suplemento del Registro Oficial No.764, de Agosto 22 de 1995, por el siguiente: “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”.

actual Art.4 de la Codificación del Código Tributario, principio por el cual la Ley Tributaria es la llamada a determinar las deducciones y de ningún modo un reglamento, cuya ubicación en la jerarquía de normas legales, se encuentra por debajo de la norma Legal, conforme se encuentra graficado en el triángulo de Kelsen.

Si bien el Código Tributario establece la posibilidad de que el Presidente de la República ejerza la facultad reglamentaria establecida en la Constitución Política, de ningún modo esta facultad puede confundirse con una capacidad legislativa.

Adicionalmente, el Art.7 del Código Tributario, en su segundo inciso, en forma categórica establece que “Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la Ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no provista en ella”. En virtud de esta disposición, la norma reglamentaria que establece porcentajes máximos de depreciación quedaría sin efecto jurídico, toda vez que riñe con la disposición legal que al respecto indica que el sistema, método y normas aplicables para la depreciación de activos se encontrará sometida a lo que denomina la “técnica contable”, materializada en las Normas Ecuatorianas de Contabilidad cuya aplicación es obligatoria.

Por lo indicado, sin perjuicio de que los activos fijos depreciados en un 100% no pueden ser materia de nueva depreciación, aún cuando exista un saldo por depreciar, fruto de algún reavalúo, la depreciación de activos se encuentra sujeta a la norma Legal y de ningún modo a un Reglamento, no obstante lo cual, en la práctica tributaria debemos aceptar que es de admitida aplicación del Reglamento en cuanto a los porcentajes máximos de depreciación.

Sección VI. Del porqué la depreciación es deducible

En este punto debemos resaltar una diferencia sustancial en el tratamiento que trae la norma tributaria, entre el costo que significa la adquisición del inventario, con el gasto originado en la adquisición de un activo fijo.

Esta diferencia consiste en que la ley tributaria admite aplicar como gasto deducible de los ingresos obtenidos en el respectivo ejercicio económico, el costo del inventario adquirido para obtener, mantener o mejorar los ingresos gravados. Este tratamiento, naturalmente aplicable al costo de adquisición del inventario, no puede aplicarse para el caso de los gastos originados para la adquisición de los activos de la empresa, puesto que en la generalidad de los casos, resultaría tremendamente perjudicial para el contribuyente que los gastos producidos en la adquisición de activos fijos, por lo general en montos significativos, solo puedan ser aplicados como deducibles y en su totalidad en el ejercicio económico en el que se producen.

Esta es una de las razones por las que el tratamiento tributario que se le asigna al gasto por adquisición de activos fijos, deba someterse necesariamente a las normas contables que establecen que su valor sea depreciado en el tiempo en que se espera que el bien tenga una vida útil y productiva, por la vía de la denominada depreciación de activos.

Otra justificación para que el valor de los activos fijos sea objeto de depreciación, es la posibilidad de que el contribuyente pueda recuperar la inversión realizada en su adquisición. Generalmente los activos representan un considerable valor que el

contribuyente se encuentra en la necesidad de realizar para emprender en su actividad productiva, por lo que resulta justo y equitativo que el valor pagado por el activo fijo lo pueda recuperar para adquirir, al finalizar el tiempo asignado como vida útil a este bien, otro activo fijo que sustituya al obsoleto. De este modo se entiende que los porcentajes de depreciación sean superiores cuando se trata de bienes que pierden valor en forma más acelerada que otros.

Este es el sustento económico que fundamenta, con justicia, que la depreciación de activos se encuentre dentro del listado de deducciones particulares establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno.

Sección VII. Tratamiento legal de la deducibilidad del gasto por depreciación en el tiempo

Parágrafo I. Período anterior al año 1990

Centrando nuestro análisis al antecedente histórico de la depreciación como gasto deducible del ingreso para efectos del impuesto a la renta, vemos que la Ley de Impuesto a la Renta⁷³, en el literal “f” del Art.39, establecía:

f) Las depreciaciones normales, conforme a la naturaleza de los bienes respectivos y la duración normal de su vida útil, de conformidad con las normas que se establezcan en el Reglamento y, en su defecto de acuerdo con las que acepta la técnica contable; así como las depreciaciones especiales por renovación anticipada y obsolescencia y las que corresponden por amortización acelerada o las que se efectúen conforme a los costos de revalorización, reposición u otras situaciones análogas.

En el Reglamento especial sobre esta materia se determinará todo lo relativo a la aplicación de este literal.

Parágrafo II. Período comprendido entre los años 1990 y 1995

Con la promulgación de la Ley de Régimen Tributario Interno⁷⁴, se establece:

La depreciación y amortización, conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil y la técnica contable, así como las que se

⁷³ La Ley de Impuesto a la Renta fue publicada en Registro Oficial No.305, de septiembre 8 de 1971.

⁷⁴ La Ley de Régimen Tributario Interno fue publicada en Registro Oficial No.341, de diciembre 22 de 1989.

conceden por obsolescencia y otros casos, en conformidad a lo previsto en esta Ley y a lo que disponga el Reglamento.⁷⁵

Esta disposición sufrió una modificación importante, consistente en incorporar en su texto, luego de: “...vida útil...” la siguiente frase “..., a la corrección monetaria...”.⁷⁶

Este artículo reformado subsiste hasta la actualidad, inclusive en la codificación⁷⁷ a la Ley de Régimen Tributario Interno, no obstante que la corrección monetaria es inaplicable a partir de la fecha en que el Ecuador dolarizó su economía.⁷⁸

En cuanto al significado y trascendencia del término técnica contable contenido en el texto del Art.10, numeral 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el Art.21 de la misma Ley⁷⁹, agosto de 1995, establecía:

La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en moneda nacional, 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.

⁷⁵ Art.10 numeral 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno – original.

⁷⁶ Ley s/n, publicada en el suplemento del Registro Oficial No.1000, de julio 31 de 1996.

⁷⁷ La Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno fue publicada en el suplemento del Registro Oficial No.463, de noviembre 17 del 2004.

⁷⁸ Ley para la Transformación Económica del Ecuador, publicada en el suplemento del Registro Oficial No.34, de marzo 13 del 2000.

⁷⁹ La versión original de la Ley de Régimen Tributario Interno fue publicada en el Registro Oficial No.341 de fecha diciembre 22 de 1989.

En el Reglamento se determinarán los sistemas, métodos y normas contables de general aceptación, para la presentación del balance general y del resultado de las operaciones, que deberán observarse para establecer el costo de ventas, la valuación de inventarios y el cálculo de depreciaciones.

En concordancia con lo señalado en la Ley, el Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno,⁸⁰ aplicable al momento de la promulgación de la Norma Ecuatoriana de Contabilidad (NEC) #12, en el primer inciso de su Art.24, establece

Que la Contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en moneda nacional, sin centavos, con sujeción a los principios de contabilidad generalmente aceptados vigentes en el país emitidos por la Federación Nacional de Contadores a través de su Organismo técnico, sin perjuicio de las facultades que tienen las Superintendencia de Compañías y de Bancos y Seguros, para regular la contabilidad de las sociedades sujetas a su control. Para efectos tributarios se deberán considerar las modificaciones que a dichos principios fueren establecidas mediante la Ley de Régimen Tributario Interno, y este Reglamento, así como por normas legales o reglamentarias tributarias expedidas para actividades o casos específicos.

Como se puede observar, durante este período la norma legal admitía que su Reglamento determine los sistemas, métodos y normas que deberán observarse para establecer el cálculo de las depreciaciones, y en uso de esta atribución establecida por la Ley, el Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno,⁸¹ en su Art.17, numeral 6, literal a, estableció porcentajes máximos de depreciación de los activos fijos de las empresas, a excepción de los terrenos.

De igual modo, esta norma reglamentaria señala en su literal “f”:

⁸⁰ Decreto Ejecutivo No.2411, publicado en el suplemento del Registro Oficial No.601 de diciembre 30 de 1994.

⁸¹ Decreto No.2411, publicado en el segundo suplemento del Registro Oficial No.601, de diciembre 30 de 1994.

Cuando el capital suscrito en una sociedad sea pagado en especie, para efectos tributarios los bienes aportados deberán ser valorados por los socios o accionistas o por peritos independientes. 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. El incumplimiento a la obligación de designar perito evaluador no eximirá a los mencionados socios o accionistas de la indicada responsabilidad.

Por la disposición transcrita, queda claro que el tratamiento de los bienes aportados dentro de los procesos societarios de fusión o escisión, permitía el revalúo de los activos fijos a valor de mercado, con la sola condición de que su valoración sea realizada por peritos calificados, quienes junto con los accionistas o socios se constituían en responsables solidarios en caso de que la valuación irroque algún perjuicio al Fisco. Bajo este esquema, no existía restricción alguna, ni legal, ni reglamentaria, para aplicar la depreciación sobre el valor de mercado estimado mediante peritaje para los activos fijos transferidos por efecto de la fusión o de la escisión.

Parágrafo III. Período comprendido a partir del año 1996 hasta la actualidad

En este período se ha mantenido inalterable el Art.10, numeral 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno, salvo la modificación de Julio de 1996, comentada anteriormente y por la cual se introdujo a la denominada “corrección monetaria” como elemento a considerar para el cálculo de la depreciación y amortización de los activos fijos.

El cambio trascendental al esquema de cálculo de las depreciaciones, se introdujo en Agosto de 1995⁸², al modificar el segundo inciso del Art.21 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que por la trascendencia para nuestro estudio, la transcribimos a continuación:

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.

Como habíamos visto en el período anterior, del texto original de la norma legal citada, el Reglamento era el llamado a establecer los “...sistemas, métodos y normas contables de general aceptación... que deberán observarse para establecer... la valuación de inventarios y el cálculo de depreciaciones...”

Sin embargo, con la posterior modificación de agosto de 1995, se le asigna al Reglamento, tan solo la facultad de establecer los requisitos a los que se sujetarán los libros y registros contables “...con el objeto de garantizar el mejor cumplimiento y verificación de las obligaciones tributarias...”, lo que significa que con la modificación, se deja a la “técnica contable” los sistemas, métodos y normas que deberá observarse en la valuación de los activos y el cálculo de su depreciación para efecto de la deducibilidad que trata el Art.10, numeral 7, de la Ley de Régimen Tributaria Interna.

⁸² El 2do. Inciso del Art.21 de la Ley de Régimen Tributario Interno fue sustituido por el Art. 6 de la Ley No.93, publicada en el suplemento del Registro Oficial No.764 de agosto 22 de 1995.

Entonces vemos, que habiendo sido modificada la norma legal que sustentaba los porcentajes máximos de depreciación de activos contenidos en el Art.17, numeral 6 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, debemos concluir que la norma Reglamentaria perdió eficacia y su aplicación desde agosto de 1995 hasta diciembre de 2001 bien puede ser cuestionada.

En Diciembre del 2001, con la expedición del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus Reformas,⁸³ quedó derogado expresamente el Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, y se introduce en nuestra legislación tributaria ecuatoriana el tratamiento tributario aplicable para los activos fijos revaluados a valor de mercado; conforme a lo establecido en el Art.21, numeral “6”, literal “f” de dicho Reglamento, el cual indica que “Cuando un contribuyente haya procedido al revalúo 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...”.

Con este queda claro que a partir de la promulgación de este Reglamento, con vigencia para el ejercicio fiscal 2002, existe una norma expresa, de carácter reglamentario, que señala de manera categórica el tratamiento tributario del gasto por depreciación, aplicable para los activos fijos revaluados, por el cual es admisible que en estos casos se continúe depreciando sobre el valor residual, esto es sobre el valor en libros o valor histórico del bien, sin considerar para este efecto el valor de mercado asignado en la valuación de los activos fijos.

⁸³ Publicado en el suplemento del Registro Oficial No.484 de diciembre 31 del 2001.

Sección VIII. Porcentajes máximos de depreciación de activos fijos

El numeral 6 del Art.17 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, sustituido luego por el numeral 6 del Art.20 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario y sus Reformas, establecen en forma taxativa los porcentajes máximos de depreciación de activos fijos, que en la actualidad son los siguientes:

- (a) Inmuebles (excepto terrenos), naves, aeronaves, barcas y similares, se deprecian a razón de 5% anual**
- (b) Instalaciones, maquinarias, equipos y muebles, se deprecian a razón del 10% anual**
- (c) Vehículos, equipos de transporte y equipo caminero móvil, a razón del 20% anual**
- (d) Equipos de cómputo y software, a razón de 33% anual**

En este punto, consideramos importante insistir que los porcentajes de depreciación anotados anteriormente son los niveles máximos para efectos tributarios. Por tanto, bien puede un activo ser depreciado en porcentajes inferiores a los máximos establecidos por el Reglamento y de ser así, la depreciación de un activo fijo se prolongará por un tiempo superior en comparación con aquellos en los que se aplique un porcentaje mayor, dentro del límite máximo establecido en la norma Reglamentaria, a no ser que se cuente con la autorización expresa de la Administración Tributaria para aplicar niveles de depreciación acelerada.

Aplicando la “técnica contable” hemos visto que es admitida el reavalúo de un activo fijo, sin importar el nivel de depreciación aplicado, sino más bien en atención al valor en libros del activo fijo en relación con el valor del mismo en el mercado. Sin embargo, debemos aceptar que para efectos tributarios, sin excepción alguna, el derecho a aplicar la depreciación sobre un activo fijo cesa cuando éste es depreciado en su totalidad. De otro modo, significaría que la depreciación no cumple con su objetivo, cual es el recuperar la inversión realizada en su adquisición a un valor que puede actualizarse pero hasta recuperar el 100% de lo que representó esa inversión.

Entonces, para efectos tributarios, no cabe duda que, si un activo fijo ha sido depreciado en su totalidad, sea cual sea la tasa aplicada en el tiempo estimado de vida útil, su revalorización contable no puede significar el que se continúe cargando al gasto la depreciación de ese activo que se encuentra completamente depreciado.

No obstante lo indicado, en cuanto a los porcentajes de depreciación de activos fijos establecidos en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario y sus Reformas, sostenemos que a partir del ejercicio de 1996⁸⁴ representa un exceso normativo que vulnera la legítima interpretación del numeral 7 del Art.10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, disposición esta última que, como hemos visto, delega a la “técnica contable” el sistema, métodos y normas aplicables para la depreciación de activos fijos. Esto significa que el Reglamento contraría el principio de reserva de ley consagrado en el

⁸⁴ El segundo inciso del Art. 21 de la Ley de Régimen Tributario Interno es sustituido por el Art. 6 de la Ley No.93, publicada en el suplemento del Registro Oficial No.764, de Agosto 22 de 1995, por el siguiente: “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”.

actual Art.4 de la Codificación del Código Tributario, principio por el cual la Ley Tributaria es la llamada a determinar las deducciones y de ningún modo un reglamento, cuya ubicación en la jerarquía de normas legales, se encuentra por debajo de la norma Legal, conforme se encuentra graficado en el triángulo de Kelsen.

Si bien el Código Tributario establece la posibilidad de que el Presidente de la República ejerza la facultad reglamentaria establecida en la Constitución Política, de ningún modo esta facultad puede confundirse con una capacidad legislativa.

Adicionalmente, el Art.7 del Código Tributario, en su segundo inciso, en forma categórica establece que “Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la Ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no provista en ella”. En virtud de esta disposición, la norma reglamentaria que establece porcentajes máximos de depreciación quedaría sin efecto jurídico, toda vez que riñe con la disposición legal que al respecto indica que el sistema, método y normas aplicables para la depreciación de activos se encontrará sometida a lo que denomina la “técnica contable”, materializada en las Normas Ecuatorianas de Contabilidad cuya aplicación es obligatoria.

Por lo indicado, sin perjuicio de que los activos fijos depreciados en un 100% no pueden ser materia de nueva depreciación, aún cuando exista un saldo por depreciar, fruto de algún reavalúo, la depreciación de activos se encuentra sujeta a la norma Legal y de ningún modo a un Reglamento, no obstante lo cual, en la práctica tributaria debemos aceptar que es de admitida aplicación del Reglamento en cuanto a los porcentajes máximos de depreciación.

CONCLUSIONES

Del estudio realizado a las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias que tratan sobre el reavalúo de activos fijos y la deducibilidad de la depreciación aplicada a ellos en el tiempo, nos permite llegar a una primera conclusión y es que para nuestra legislación tributaria la deducibilidad del gasto por depreciación de activos revaluados a valor de mercado, ha tenido en el tiempo tratamientos diferentes. Esta conclusión básica nos impone el considerar los períodos de aplicación a manera de escenarios donde tuvieron vigencia temporal las normativas sobre el tema.

Bajo esta óptica, es indispensable enmarcar nuestras conclusiones a dos escenarios en los que las normas legales tuvieron una aplicación diferente sobre el tema, normativa que tuvo vigente en cada período, asignando un tratamiento tributario opuesto a la deducibilidad del gasto por depreciación de activos revaluados a valor de mercado.

Escenario A

Período:

Es el comprendido entre los ejercicios fiscales 1990 a 2001

Tratamiento legal durante el período:

El inicio de este período lo marca la publicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el Registro Oficial No.341 de diciembre 22 de 1989, con aplicación a partir del ejercicio 1990. Esta Ley se vio modificada por las reformas introducidas mediante Ley No.93, publicada en el suplemento del Registro Oficial No.764 de agosto 22 de 1995 y la Ley No.99-41, publicada en el suplemento del Registro Oficial No.321, de noviembre 18 de 1999, las mismas que ratificaron la deducibilidad del gasto por depreciación de activos fijos revaluados al índice de inflación. Debemos indicar que el Sistema de Corrección Monetaria fue derogado mediante Ley No.2000-4, publicada en el suplemento del Registro Oficial No.34, de marzo 13 del 2000.

En este período, inicialmente la depreciación de la partida propiedad, planta y equipos de las empresas, constituían gastos deducibles de los ingresos para efecto del impuesto a la renta, siempre que sean aplicados conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil y la técnica contable, las que establecían la depreciación de los activos sobre la base del “valor histórico” registrado por las empresas en sus estados financieros al momento de adquirir los activos.

Sin embargo, con la publicación en 1994 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, contenida en el Decreto Ejecutivo No.2411, publicado en el suplemento del Registro Oficial No.601 de diciembre 30 de 1994, se abrió la posibilidad de que los activos fijos sean revaluados a valor de mercado, por efecto de los aportes en especie al capital de las empresas o la transferencia de bienes que suponen los denominados procesos societarios de fusión o escisión, casos en los cuales los activos fijos

podían ser transferidos a valor de mercado y con ello, la depreciación a partir de estos actos debía calcularse sobre el nuevo valor asignado por peritos valuadores calificados.

Con la publicación del suplemento del Registro Oficial No.321, en noviembre 18 de 1999, significó el reconocimiento pleno del derecho a revaluar los activos fijos que se veían afectados por la inflación, mediante la introducción del denominado sistema de corrección monetaria integral. Este sistema permitía el ajuste del valor de los activos fijos afectados por los procesos inflacionarios que soportaba la economía ecuatoriana, mediante la aplicación de correcciones al valor de los activos fijos de las empresas, previo al cálculo de la depreciación, tomando como base el índice de precios al consumidor fijados anualmente por el INEC.

Con la dolarización de la economía dispuesta a partir de marzo 13 de 2000, se impuso la aplicación de la NEC #17, relacionada con la conversión de los estados financieros de sucres a dólares de los Estados Unidos de América. De este modo, tanto los ajustes establecidos por el sistema de corrección monetaria, como aquellos provenientes de la aplicación obligatoria de la NEC #17, incrementaron el valor de la propiedad, planta y equipos para el cálculo de la depreciación de los activos fijos, depreciación que para la Administración Tributaria constituye, en forma incuestionable, gastos deducibles de los ingresos gravados para efecto de impuesto a la renta.

La característica esencial durante este período, era aceptar y más aún, favorecer y propiciar el reavalúo de la propiedad, planta y equipos de las empresas, como un medio para mitigar los efectos negativos que tenían sobre el valor histórico de los activos fijos, el proceso

inflacionario en el que se encontraba sometido el Ecuador durante este período. La norma legal no hacía distinción alguna en cuanto al valor de los activos fijos para la aplicación de la depreciación anual, tan solo admitía como aplicables las normas contables que sobre el tema se encontraban en la NEC #12, vigente hasta la actualidad, la misma que recomienda la valuación de propiedad, planta y equipos en forma permanente, cada vez que el precio del mercado se encuentre significativamente por sobre el valor histórico de los activos fijos y no podía ser de otra manera, si el trasfondo financiero de la depreciación es recuperar la inversión realizada para la adquisición del activo, cuyo precio en tiempo se ve incrementado en porcentajes superiores a los de la inflación, haciendo imposible la reposición del activo fijo con los valores cargados al gasto por depreciación de ellos.

Escenario B

Período:

Es el comprendido a partir del ejercicio fiscal 2002.

Tratamiento legal durante el período:

Este período se inicia con la publicación del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario y sus Reformas, en el Registro Oficial No.484 de diciembre 31 de 2001, con vigencia a partir del ejercicio fiscal 2002. El tratamiento sobre la deducibilidad del gasto por depreciación de activos revaluados a valor de mercado, durante este período, es diferente al anterior, puesto que se incorpora en ella una disposición que indica en forma expresa que, en caso de que el contribuyente haya procedido al reavalúo de activos fijos, podrá continuar depreciando únicamente el valor residual y si se asigna un nuevo valor a los activos completamente depreciados, no se podrá depreciar nuevamente.

Cabe indicar que a partir de la dolarización de la economía ecuatoriana dispuesta en marzo 13 del 2000 y la consecuente aplicación obligatoria de la NEC #17, no se ha emitido una norma legal que en forma expresa disponga el reavalúo o ajuste del valor en libros de la propiedad, planta y equipos de las empresas, no obstante que debemos reconocer que en muchos casos este valor en libros es muy inferior a su valor de mercado, por los efectos económicos y el encarecimiento de los bienes producto de la dolarización.

En este escenario se ubican todos los activos fijos que conforman el rubro propiedad, planta y equipos de las empresas, que en su momento fueron registrados a su costo de adquisición o valor de compra, y que posteriormente su costo se vio afectado por los ajustes que contemplaba el denominado sistema de corrección monetaria y la aplicación obligatoria de la NEC #17. Además, también se encuentran en este período, las empresas que aplicaron la valuación a valor de mercado de los activos fijos en aplicación de la norma contable contenida en la NEC #12 y las normas de carácter societario emitidas por la Superintendencia de Compañías, que viabilizaron el reavalúo de activos fijos a valor de mercado, sobre la base de informes de peritos calificados.

Si bien, en este período encontramos una disposición expresa que imposibilita considerar como gasto deducible la depreciación de activos revaluados a valor de mercado, debemos advertir que esta disposición no encuentra el sustento necesario para su eficacia en una norma legal, lo que podría ser calificado como un exceso reglamentario, toda vez que la Ley tributaria dispone que las deducibilidades son materia de la ley, mas no un reglamento, ésta que de ningún modo puede apartarse de los basamentos legales y solo sirve para viabilizar la norma legal.

Si embargo de lo expuesto, es generalmente aceptado por los contribuyentes y defendido por la Administración Tributaria, el criterio de que la disposición reglamentaria que limita la deducibilidad del gasto por depreciación de activos revaluados, obra dentro del ámbito de su competencia.

CONCLUSIÓN FINAL

Por lo indicado precedentemente, consideramos que hasta el ejercicio fiscal 2001, resulta incuestionable, por ser de plena vigencia y legalidad, considerar como deducible el gasto por depreciación calculado sobre el mayor valor de los activos fijos que fueron revaluados a valor de mercado hasta el año 2001, puesto que como hemos visto y analizado, las normas legales y reglamentarias que regían en este período así lo admitían.

En cuanto a los bienes revaluados a partir del ejercicio fiscal 2002, la deducibilidad sobre el nuevo valor podría ser y de hecho es cuestionada por la Administración Tributaria sobre la base de una norma reglamentaria que trata sobre la deducibilidad, no obstante éste, por ser un tema de exclusiva incumbencia de la norma legal tributaria en aplicación del principio de reserva de ley, razón por la cual consideramos que será y de hecho es en la actualidad, materia del pronunciamiento de los tribunales fiscales, quienes deberán resolver sobre la deducibilidad, considerando para ello si la norma reglamentaria es suficiente para abordar un tema que a nuestro criterio en doctrina le está vedado.

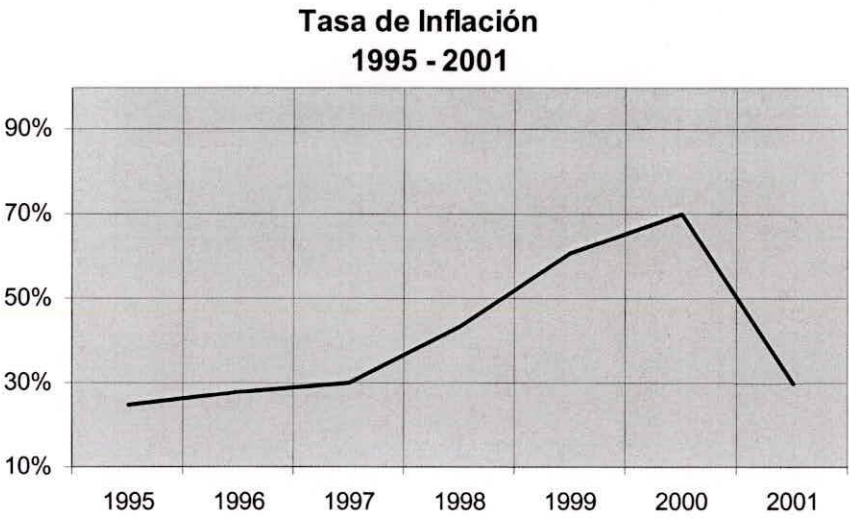
Este tema cobra mayor incidencia, al considerar que existen empresas que procedieron, en aplicación a las normas legales vigentes hasta el ejercicio fiscal 2001, a calcular el gasto por depreciación sobre el mayor valor fruto de la revalorización de activos realizado hasta antes de la vigencia de la norma reglamentaria que lo prohíbe, y que ahora se enfrentan al dilema de seguir aplicando esta depreciación sobre la base conformada bajo el imperio del esquema anterior o ajustar esta base al valor que sugiere la norma reglamentaria. Al respecto, nuestro criterio es que, en caso de haber depreciado completamente el activo fijo,

no cabe aplicar nueva depreciación aún cuando por técnica contable se proceda al reavalúo del activo fijo. En cambio si no se ha terminado de depreciar el activo, bien puede continuarse aplicando el porcentaje que falte por depreciar, calculado sobre el nuevo valor del activo, en caso de haber sido objeto de valuación.

ANEXO – 1

INDICES DE INFLACIÓN AÑOS 1995 – 2001

Periodos económicos	Tasas de inflación
1995	25%
1996	28%
1997	30%
1998	43%
1999	61%
2000	70%
2001	30%



Fuente: Banco Central del Ecuador

ANEXO – 2

INDICES DE DEVALUACIÓN AÑOS 1994 – 2000

Periodos Económicos	Tasas de devaluación
1994	14%
1995	18%
1996	24%
1997	32%
1998	94%
1999	219%
2000	137%



Fuente: Banco Central del Ecuador