

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES

**APLICACIÓN DE LA NIC 12 “IMPUESTO A LAS GANANCIAS” EN
COMPAÑÍAS ECUATORIANAS – EN TRES EJERCICIOS FISCALES**

**TRABAJO DE TITULACIÓN DE GRADO PREVIA LA OBTENCIÓN
DEL TÍTULO DE INGENIERÍA EN CONTABILIDAD Y AUDITORIA
CPA**

JUAN SEBASTIAN LASCANO PORTILLA

DIRECTOR: CPA Ing. Idrián Estrella Silva, Mgtr.

QUITO, DICIEMBRE 2015

DIRECTORES E INFORMANTES

Director:

Mgtr. Idrián Estrella Silva.

Informantes:

Mgtr. Jorge Altamirano Cumbajín.

Mgtr. Javier Quisiguiña Calle.

DEDICATORIA

A Dios, porque con su bendición ha puesto en mi camino a las mejores personas, me ha ayudado tomar las mejores decisiones y avanzar por los caminos deseados, lo que ha logrado hacer de mí la persona que soy.

A mi madre, por ser mi más grande ejemplo a seguir, por enseñarme que con empeño, dedicación y esfuerzo puedo conseguir todo lo que me proponga, por enseñarme que a pesar de las adversidades se puede llegar muy lejos, y que la única barrera que tengo para lograrlo, soy yo mismo.

A mi esposa, por brindarme su apoyo incondicional, y estar a mi lado en las buenas, y en especial, en las malas, por todos los sacrificios realizados, sin importarle nada, ni nadie, más que brindarme su ayuda y compañía, para que este estudio sea una realidad.

A mi hermano, por estar a mi lado en los momentos más felices y tristes de mi vida, por permitirme ser su ejemplo a seguir, por sus consejos que muchas veces hacen parecer que fuera el hermano mayor.

A todos mis amigos y amigas que han estado a mi lado en esta etapa de mi vida, todos han colaborado de una u otra manera a desarrollarme en el profesional que he llegado a ser. Un agradecimiento especial a Gabriela, por siempre atender mis dudas con la mejor predisposición posible, y por siempre compartir sus conocimientos desinteresadamente.

A Idrián, mi tutor de tesis, por comprender las adversidades por las que tuve que atravesar para concluir con este estudio, por su apertura en atenderme cada vez que necesite de su ayuda y dirección.

En fin gracias a Dios en primer lugar, a mi familia, amigos, amigas, compañeros, compañeras, maestros por la confianza y el apoyo brindado.

Juan Sebastian Lascano Portilla

INDICE

INTRODUCCIÓN	1
1. ANTECEDENTES - FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA	3
1.1. NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NIC) / NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF).....	3
1.2. LAS NIIF'S / NIC'S EN EL ECUADOR	8
1.3. NIC 12.- IMPUESTO A LAS GANANCIAS.....	13
1.3.1. Objetivo de la Norma	13
1.3.2. Definiciones Básicas	17
1.3.3. Base Contable de Activos y Pasivos vs Base Fiscal	20
1.3.4. Reconocimiento Activos y Pasivos por Impuesto a la Renta Diferido	22
1.3.4.1. Activo por Impuesto a la Renta Diferido	22
1.3.4.2. Pasivo por Impuesto a la Renta Diferido.....	23
1.3.5. Registro contable	24
1.3.6. Tasa Efectiva de Tributación	25
1.3.7. Cambios en la Situación Fiscal de la Entidad o de sus Accionistas – SIC 25	27
1.3.7.1. Problema.....	27
1.3.7.2. Cambios en el Valor Contable de los Impuestos Diferidos.....	29
1.3.7.3. Acuerdo	31
1.3.8. Medición del Impuesto a la Renta Diferido	32
2. PRINCIPALES CAMBIOS RESPECTO A LA TRIBUTACIÓN DE LAS EMPRESAS CON LA IMPLEMENTACIÓN DE NIIF'S / NIC'S EN EL PAÍS	34
2.1. BASE LEGAL TRIBUTARIA - REFORMA EN LA LEY ORGÁNICA DE INCENTIVOS A LA PRODUCCIÓN Y PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL	34

2.2.	ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE NIIF, EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE SUJETA A IMPUESTO A LA RENTA	39
2.2.1.	NIC 16.- Propiedad, Planta y equipo.	39
2.2.1.1.	Objetivo.....	39
2.2.1.2.	Definiciones	40
2.2.1.3.	Reconocimiento.....	42
2.2.1.4.	Medición en el momento del reconocimiento	42
2.2.1.5.	Medición posterior al reconocimiento.....	43
2.2.1.6.	Depreciación.....	45
2.2.1.6.1.	Importe depreciable y periodo de depreciación.....	45
2.2.1.7.	Método de depreciación	47
2.2.1.8.	Principales implicaciones de la NIC 16 con relación a la aplicación de la NIC 12, ..	48
2.2.1.9.	Aplicación de la NIC 12 en relación a la Propiedad, Planta y Equipo (NIC-16).	51
2.2.2.	NIC 23.- Costos por Préstamos.	54
2.2.2.1.	Definiciones	54
2.2.2.2.	Reconocimiento.....	55
2.2.2.3.	Exceso del importe en libros del activo apto sobre el importe recuperable	56
2.2.2.4.	Inicio de la capitalización.....	56
2.2.2.5.	Suspensión de la capitalización.....	58
2.2.2.6.	Fin de la capitalización.....	59
2.2.2.7.	Principales implicaciones de la NIC 23 con relación a la aplicación de la NIC 12. ..	61
2.2.2.8.	Aplicación de la NIC 12 en relación a los costos por préstamos (NIC 23).	62
2.2.3.	NIC 36	63
2.2.3.1.	Objetivo.....	63
2.2.3.2.	Definiciones	64

2.2.3.3.	Identificación de un activo que podría estar deteriorado.....	66
2.2.3.4.	Medición del importe recuperable.....	67
2.2.3.4.1.	Valor razonable menos los costos de disposición	69
2.2.3.4.2.	Valor en uso	70
2.2.3.5.	Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor.....	72
2.2.3.6.	Reversión de las pérdidas por deterioro del valor	73
2.2.3.7.	Reversión de la pérdida por deterioro del valor de un activo individual.....	73
2.2.3.8.	Principales implicaciones de la NIC 36 con relación a la aplicación de la NIC 12, ..	75
2.2.3.9.	Diferencias por deterioro.....	76
3.	APLICACIÓN PRÁCTICA - SUPUESTOS,- PRINCIPALES POLÍTICAS CONTABLES Y TRIBUTARIAS DE LOS CASOS SOBRE LA CUAL SE REALIZARÁ LA APLICACIÓN PRÁCTICA.....	77
3.1.	APLICACIÓN DE LA NIC 12 EN RELACION A LA NIC 16.....	77
3.1.1.	Aplicación de la NIC 12 - Diferencias en vidas útiles.....	77
3.1.2.	Aplicación de la NIC 12 - Diferencias en Revalúo,.....	83
3.2.	APLICACIÓN DE LA NIC 12 – DIFERENCIAS EN COSTOS POR PRESTAMOS (NIC 23),	90
3.3.	APLICACIÓN DE LA NIC 12 – DIFERENCIAS EN DETERIORO (NIC 36),.....	100
4.	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES,.....	108
4.1.	CONCLUSIONES	108
4.2.	RECOMENDACIONES	109
	BIBLIOGRAFÍA,	xiii
	ANEXOS	xv

ÍNDICE DE TABLAS

<i>Tabla 1.- Casos permitidos para el reconocimiento de Activos y Pasivos por Impuesto a la Renta Diferidos.....</i>	<i>38</i>
<i>Tabla 2.- Tratamiento depreciaciones – Tres ejercicios económicos.....</i>	<i>51</i>
<i>Tabla 3.- Tratamiento revaluaciones – Tres ejercicios económicos.....</i>	<i>53</i>
<i>Tabla 4.- Tratamiento costo de financiamiento – Tres ejercicios económicos.....</i>	<i>62</i>
<i>Tabla 5.- Tratamiento deterioro – Tres ejercicios económicos.....</i>	<i>76</i>

ÍNDICE DE GRÁFICOS

<i>Gráfico 1: Objetivo de la NIC 12</i>	14
<i>Gráfico 2.- Diferencias Norma Contable vs Norma Fiscal</i>	20
<i>Gráfico 3.- Tarifas de Impuesto a la Renta</i>	31
<i>Gráfico 4.-Depreciación Fiscal vs Depreciación Contable</i>	49
<i>Gráfico 5.- Revaluaciones – Norma Fiscal vs Norma Contable</i>	50
<i>Gráfico 6.- Costos por Préstamos – Norma Fiscal vs Norma Contable</i>	61
<i>Gráfico 7.- Deterioro – Norma Fiscal vs Norma Contable</i>	75

RESUMEN EJECUTIVO

El presente estudio se compone de cuatro capítulos; antecedentes y fundamentación teórica, principales cambios respecto a la tributación de las empresas con la implementación de NIIF'S / NIC'S en el país, aplicación práctica - supuestos,- principales políticas contables y tributarias de los casos sobre la cual se realizará la aplicación práctica, conclusiones y recomendaciones.

El primer capítulo resume brevemente las Normas Internacionales de Información Financiera y las Normas Internacionales de Contabilidad, la diferencia de unas y otras, los efectos de la aplicación de las mismas en el país, y la teoría de la NIC 12 – Impuesto a las ganancias, en relación a esta norma se centra la presente disertación.

Las normas NIC 16 (Propiedades Planta y Equipo), NIC 23 (Costos por Préstamos) y NIC 36 (Deterioro del valor de los Activos), sobre las cuales se realizó la aplicación práctica de este estudio, se resumen en el segundo capítulo, adicionalmente, el segundo capítulo trata

brevemente las diferencias existentes entre la aplicación de las NIIF'S y NIC'S, y la aplicación de la normativa tributaria vigente en el Ecuador.

El tercer capítulo contiene corresponde a la aplicación práctica de la NIC 12 (Impuestos a las ganancias), en relación a las normas tratadas anteriormente, mediante el estudio de casos, explicaciones de las diferencias contables y fiscales, y registros contables.

INTRODUCCIÓN

La aplicación de la NIC 12, sobre la cual se va a realizar esta investigación trata entre otras cosas, el manejo adecuado de las diferencias resultantes entre la aplicación de las normativas tributarias (Ley de Régimen Tributario Interno) y las normas contables – financieras (NIC’s – NIIF’s) vigentes en el país. Esto origina un alto grado de responsabilidad de las empresas en general, ya que una mala interpretación o aplicación de la NIC 12 podría derivar en determinaciones futuras que exijan pagos adicionales de impuestos, intereses, multas, recargos, por parte de los contribuyentes.

Ante lo expuesto anteriormente, lo que busca el presente estudio es dar a conocer mediante una investigación teórico - práctica la adecuada implementación y manejo posterior de la NIC 12. Por este motivo, esta investigación se realizará sobre el tratamiento de tres normas contables que son utilizadas con frecuencia por cada una de las compañías del país, independientemente de la actividad económica que éstas realicen en tres ejercicios fiscales continuos. Dichas normas contables son:

- NIC 16 - Propiedades Planta y Equipo.
- NIC 23 – Costos por Préstamos
- NIC 36 – Deterioro del valor de los Activos.

Esta investigación pretende constituirse en una guía de consulta que permita solventar inquietudes acerca del adecuado manejo de la NIC 12 “Impuesto a las Ganancias”, ya

que las empresas del país actualmente están viviendo un desconocimiento, no sólo de la implementación de las normas, sino del tratamiento posterior a la adopción de éstas.

Lo que pretende además el presente estudio, es que sirva de guía no solo a personas que laboran en las empresas del país, sino también a los estudiantes de las distintas universidades que necesitan conocer el manejo de las normas internacionales de contabilidad, ya que al tratarse de un tema de alto interés, les permitirá aprovechar oportunidades labores relacionadas con la profesión.

1. ANTECEDENTES - FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA

1.1. NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NIC) / NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF)

Son un conjunto único de normas contables, que buscan ser aplicadas de manera consistente a nivel mundial por economías en desarrollo, desarrolladas y emergentes, proporcionando así a los inversores y otros usuarios de los estados financieros, la posibilidad de comparar los resultados financieros de las empresas que cotizan en bolsa de igual a igual con sus pares internacionales.

El uso de las NIIF y NIC actualmente son obligatorias en más de 100 países, entre ellos la Unión Europea y más de las dos terceras partes del G-20 (grupo de los 20 países en desarrollo). El G-20 y otras organizaciones internacionales han apoyado constantemente el trabajo del IASB (International Accounting Standards Board) y su misión de normas contables globales.

Las NIIF son desarrolladas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés), el cuerpo normativo de la Fundación IFRS (International Financial Reporting Standards); una organización de interés público, con niveles premiados de transparencia y la participación de los interesados. Sus 150 empleados con sede en Londres son de casi 30 diferentes países. El consejo de 14 miembros del IASB es designado y supervisado por 22 consejeros de todo el mundo, que son a su vez responsables ante un consejo de vigilancia de la autoridad pública.

La diferencia entre las NIIF y las NIC, es que las NIIF se refieren a la nueva serie numerada de Normas que emite el IASB, a diferencia de las NIC, serie emitida por su predecesor, el IASC (International Accounting Standards Committee) (IFRS Foundation and the IASB, 2015). En conclusión, la diferencia entre unas y otras, corresponde al ente que las emitió.

En el año 1973 se firma el acuerdo para establecer el IASC, por parte de los representantes de los organismos profesionales de contabilidad de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Países Bajos, el Reino Unido / Irlanda, y los Estados Unidos.

En el año 2000, los cuerpos miembros de IASC aprueban la reestructuración de IASB y la nueva constitución del IASC Foundation.

El 24 de mayo de 2000, los miembros del IASC aprobaron la constitución de la Fundación IASC (International Accounting Standards Committee), que es el ente encargado de desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter global que sean de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligatorio, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable en los estados financieros y en otra información financiera, para ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas, promover el uso y la aplicación rigurosa de tales normas y, llevar a la convergencia entre las normas contables nacionales y las Normas

Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera, hacia soluciones de alta calidad. (Ediciones Legales, 2000). El cuerpo emisor de las normas de la Fundación IASC es el IASB (International Accounting Standards Board).

El IASB es un grupo independiente de expertos con una mezcla apropiada de experiencia práctica reciente en emisión de normas, o de las comunidades de usuarios, contable, académica o de preparadores. Los miembros del IASB son seleccionados y considerados para nuevos nombramientos a través de un proceso abierto y riguroso, que incluye publicidad de las vacantes y consulta a los organismos relevantes. El Comité de Nominación de los Fiduciarios realiza recomendaciones al conjunto de Fiduciarios sobre los candidatos a servir en el IASB y revisa anualmente el desempeño de los miembros del mismo.

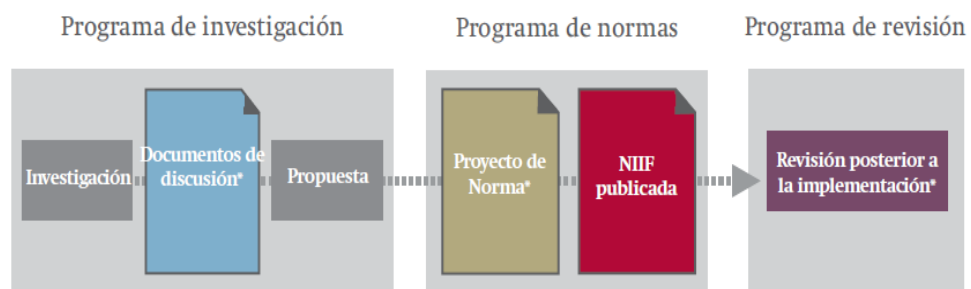
De acuerdo con la Constitución de la Fundación IASC, el IASB tiene control absoluto en el desarrollo y seguimiento de su agenda técnica y en la organización de la conducción de su trabajo.

Para conseguir una amplia variedad de puntos de vista de las partes interesadas en todas las fases de desarrollo de un proyecto, los Fiduciarios y el IASB han establecido procedimientos de consulta para dirigir el proceso de emisión de normas. El marco para el “procedimiento a seguir” del IASB, y los requerimientos mínimos del mismo, están establecidos en la Constitución y en el Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera del IASB.

En su procedimiento de consulta, el IASB utiliza numerosos pasos para lograr un mejor entendimiento de las diferentes alternativas contables y del impacto potencial de las propuestas sobre las partes afectadas. En función de su consulta, el IASB considera su posición, y decide si modificar o no su enfoque hacia las cuestiones de emisión de normas.

Originalmente, al establecer su acuerdo de consulta, el IASB utilizó como fuentes a las prácticas de organismos emisores de normas nacionales y las amplió. El IASB trató de lograr una mejora de sus procedimientos en 2004 y propuso una serie de pasos para mejorar la transparencia. Esos pasos, después de la consulta pública, se han incorporado en la práctica. Los pasos para desarrollar las normas, son como sigue:

Cómo desarrollamos las normas



* Publicado para el comentario público

Fuente: (IFRS Foundation)

En el año 2001, se anuncian los miembros y el nuevo nombre de IASB. Se forma la Fundación IASC. El 1 de abril de 2001, el nuevo IASB asume de IASC sus responsabilidades de emisión del estándar de contabilidad. Las NIC y SIC existentes,

son adoptadas por IASB. (NIC-NIIF, 2011). Entre el año 1973 y 2001, el IASC emitió 41 NIC, de las cuales, 28 se encuentran vigentes (Anexo 1), en la actualidad.

Luego de su reestructuración, a partir del año 2001, el IASB ha emitido 15 normas NIIF (Anexo 1).

Actualmente, es la Fundación IFRS, la encargada de desarrollar un conjunto único de normas de información financiera legalmente exigibles y globalmente aceptadas, comprensibles y de alta calidad, basado en principios claramente articulados.

La Fundación mantiene una estructura de 3 capas como se observa a continuación:

Estructura de tres capas



* Foro Asesor de Normas de Contabilidad (representantes de la comunidad internacional de fijación de normas)

1.2. LAS NIIF'S / NIC'S EN EL ECUADOR

Debido a que en el Ecuador hasta el año 2009 ninguna Compañía aplicaba normas contable – financieras internacionales (NIC's – NIIF's), los estados financieros, y demás información financiera de las empresas constituidas en el país, no era comparable con la información que presentaban las distintas empresas alrededor del mundo, al vivir actualmente en una sociedad globalizada, las autoridades de control buscaron implementar normas que aplicadas a la contabilidad de las diferentes empresas del país, den como resultado balances e información contable – financiera confiable, que sea comparable con la información presentada por entidades domiciliadas en cualquier país del mundo. Además lo que se busca es que con la aplicación de dichas normas, exista:

- Un control interno más fuerte.
- Más transparencia.
- Mediciones de desempeño más complejas.
- Capitalización de oportunidades (Hansen - Holm, s.f.).

El manejo tanto de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's), como de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's), constituye un tema relativamente nuevo en el país, ya que, recién en el año 2006 la Superintendencia de Compañías mediante resolución No. 06.Q.ICI004, resuelve adoptar las NIIF en el

Ecuador, y dispone que éstas sean de aplicación obligatoria por parte de las entidades sujetas a control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, para el registro, preparación y presentación de estados financieros, a partir del 1 de enero del 2009.

Mientras que para los entes regulados por la Superintendencia de Bancos y Seguros, la Junta Bancaria en su Marco Conceptual de la Información contable, en el punto 2.2. “Principios y postulados contables”, establece que:

Según lo indicado en el Título XI, Capítulo IV del Libro I de la Codificación de Resoluciones de la Superintendencia de Bancos y Seguros en su artículo 1 indica que “las instituciones bajo el control de la Superintendencia de Bancos y Seguros se someterán y aplicarán las normas contables dispuestas por el organismo de control, contenidas en los Catálogos de Cuentas y en la Codificación de Resoluciones de la Superintendencia de Bancos y Seguros y de la Junta Bancaria; en lo no previsto por dichos catálogos, ni por la citada codificación, se aplicarán las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF.

Por otro lado, las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, deberán llevar únicamente, un registro de sus ingresos y egresos.

Posterior a esto, en el año 2008, la Superintendencia de Compañías mediante Resolución No. 08.G.D.DSC.010, estableció el cronograma mediante el cual las compañías domiciliadas en el país deben adoptar dichas normas.

En dicho cronograma, se establece al año 2012 como último plazo en el que todas las compañías domiciliadas en el país debieron haber adoptado tales normas.

El cronograma emitido por mediante dicha resolución, se muestra en el anexo 2 de este documento.

Al ser el año 2012, el último plazo para que las compañías en general presenten sus estados financieros bajo las mencionadas Normas, recién este año se empiezan a generar inquietudes relacionadas a la implementación de las NIIF's, y en el año 2013, se generan inquietudes relacionadas al manejo posterior de la adopción de dichas normas. Entre estas, el manejo de la NIC 12 "Impuesto a las ganancias", norma en la cual se centrará el presente estudio.

El 06 de Junio de 2012, el SRI, mediante la circular No. NAC-DGECCGC12-00009 recuerda a los sujetos pasivos de impuestos administrados por el Servicio de Rentas Internas, lo siguiente:

1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia con las disposiciones del Reglamento para su aplicación, la deducción de los gastos efectuados con el propósito de

obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana gravados con impuesto a la renta, y no exentos, deberá ser considerada por los sujetos pasivos, por cada ejercicio fiscal, en atención a la naturaleza anual de este tributo.

2. La aplicación de la deducibilidad de costos y gastos para efectos de la determinación de la base imponible sujeta al impuesto a la renta, se rige por las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de aplicación, y en ninguno de estos cuerpos normativos se encuentra prevista la aplicación de una figura de “reverso de gastos no deducibles”, para dichos efectos.
3. En consecuencia, aquellos gastos que fueron considerados por los sujetos pasivos como no deducibles para efectos de la declaración del impuesto a la renta en un determinado ejercicio fiscal, no podrán ser considerados como deducibles en ejercicios fiscales futuros, por cuanto dicha circunstancia no está prevista en la normativa tributaria vigente, y el ejercicio impositivo de este tributo es anual, comprendido desde el 1 de enero al 31 de diciembre de cada año.

En conclusión, mediante la resolución del 06 de Junio del 2012, el SRI desconocía los reversos de gastos no deducibles; por ende, impedía la aplicación de las NIIF y NIC en el Ecuador, en particular de la NIC 12, cuyo tratamiento, se da, mediante la no deducibilidad de los gastos en un año, y la deducibilidad de la misma partida en el año o años futuros.

Finalmente, el 30 de diciembre del 2014, se expidió el Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal mediante el cual, se modificó el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RALRTI), ya que, luego del artículo 28, se añadió el artículo innumerado “Impuestos Diferidos”, mismo que establece que, para efectos tributarios y en estricta aplicación de la técnica contable, se permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, únicamente en nueve casos y condiciones, que serán tratados en el capítulo siguiente.

El manejo de los impuestos se ha convertido en un tema de trascendental importancia en el país debido a una existente política gubernamental que busca crear una cultura tributaria eficiente, que no permite evasión alguna de cada uno de los impuestos que deben ser liquidados por los contribuyentes en el Ecuador, esto ha conseguido que las distintas compañías que operan en el país busquen optimizar el pago de sus impuestos mediante una correcta administración de los mismos.

De acuerdo, a lo expuesto anteriormente, es importante que las personas manejen adecuadamente la NIC 12 “Impuesto a las Ganancias”, ya que un mal manejo o interpretación de la misma podría derivar en una posible determinación por parte de la autoridad tributaria, dado que la aplicación de esta norma influye directamente en el resultado neto de las empresas en el país y por ende forma parte de la base sobre la cual las compañías van a calcular sus anticipos mínimos determinados para ejercicios fiscales futuros.

Tal como fue mencionado anteriormente, al tratarse de un tema relativamente nuevo en el país, existe un alto desconocimiento del manejo de las referidas normas, lo que origina que las empresas en general busquen asesores externos que cubran con sus servicios la aplicación de las diferentes normas que a la presente fecha deben ser aplicadas de manera obligatoria por las empresas del país.

1.3. NIC 12.- IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

A continuación, se incluye un resumen de los principales puntos de la NIC 12

1.3.1. Objetivo de la Norma

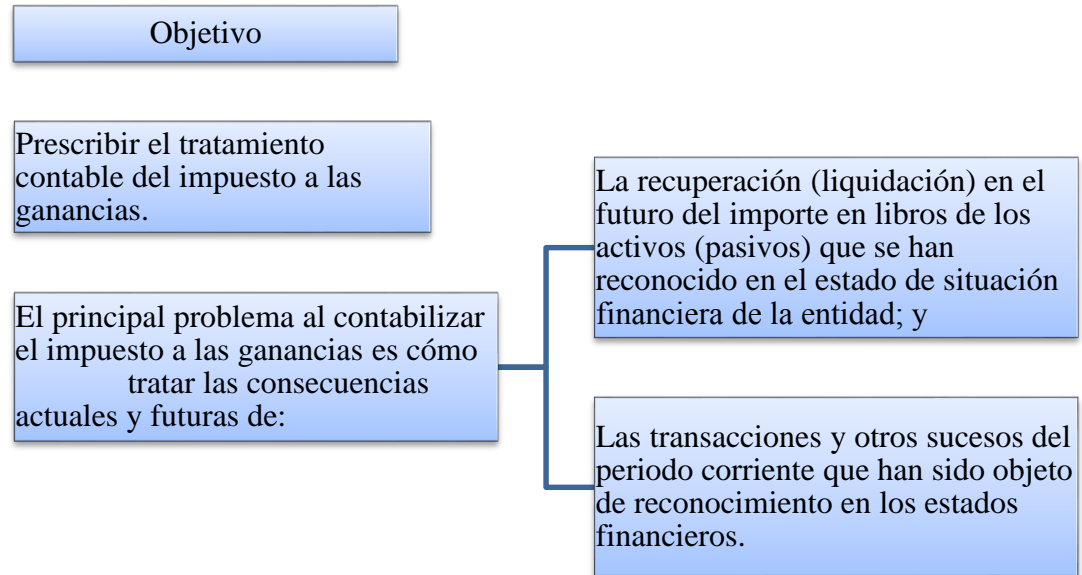
El objetivo de la NIC 12 es prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias.

El principal problema al contabilizar el impuesto a las ganancias es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de:

- a. la recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el Estados Financieros de la empresa; y

- b. las transacciones y otros sucesos del ejercicio corriente que han sido objeto de reconocimiento en los Estados Financieros (Mario Arturo Hansen-Holm, 2009, pág. 172).

Gráfico 1: Objetivo de la NIC 12



Realizado por: Sebastian Lascano.

Fuente: NIC 12 Impuestos a las Ganancias.

Debido a que la NIC 12 (revisada) prohíbe el método del diferimiento, método del pasivo, conocido también como método del pasivo basado en el estado de resultados, el mismo que se centraba en las diferencias temporales, dicho método no será objeto de estudio en el presente trabajo. Es por esta razón que la NIC 12 revisada exige la aplicación de otra variante del método del pasivo, al que se conoce con el nombre de método del pasivo basado en el balance, éste método contempla las diferencias temporarias surgidas de los activos así como de los pasivos.

Las diferencias temporales son diferencias entre la ganancia fiscal y la contable, que se originan en un periodo y revierten en otro u otros posteriores. Las diferencias temporarias son las que existen entre la base fiscal de un activo o pasivo, y su importe en libros en el estado de situación financiera. La base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 1996).

Este nuevo método toma como base la comparación entre:

- La base contable y la base tributaria de los activos y pasivos.
- Los valores contables de los activos y pasivos con los activos y pasivos de base tributaria (Zavala, 2011, págs. 200, 2008).

Para realizar un análisis adecuado de las diferencias temporales derivadas de las distintas cuentas sujetas a estudio, adicionalmente se utilizarán las siguientes Leyes que rigen al país:

- Ley de Régimen Tributario Interno.
- Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.
- Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal.
- Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal.

- Resoluciones y Circulares en general.

Tras el reconocimiento, por parte de la entidad que informa, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los valores en libros que figuran en las correspondientes partidas. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la presente Norma exige que la entidad reconozca un pasivo (activo) por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy limitadas. (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 1996)

Esta Norma exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del periodo se registran también en los resultados. Para las transacciones y otros sucesos reconocidos fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio), cualquier efecto impositivo relacionado también se reconoce fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio). (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 1996)

1.3.2. Definiciones Básicas

Ganancia contable: es la ganancia neta o la pérdida neta del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias y la participación a trabajadores. (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), 1996)

Ganancia (pérdida) fiscal: es la ganancia (pérdida) de un periodo, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar (recuperar) (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), 1996).

Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias: es el importe total que, por este concepto, se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del periodo, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), 1996).

Impuesto corriente: es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), 1996).

Pasivos por impuestos diferidos: son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias

temporarias imponibles (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), 1996).

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

- (a) las diferencias temporarias deducibles;
- (b) la compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y
- (c) la compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), 1996).

Las diferencias temporarias: son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Las diferencias temporarias pueden ser:

- (a) diferencias temporarias imponibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando

el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; o

- (b) diferencias temporarias deducibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), 1996).

La base fiscal de un activo o pasivo: es el importe atribuido, para fines fiscales, ha dicho activo o pasivo (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), 1996).

Diferencias permanentes: No están definidas en la NIC 12. En general, son las diferencias entre libros contables y fiscales, que aumentan o disminuyen el impuesto a la renta por pagar, sin afectar el gasto futuro por impuesto a la renta.

Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias: comprende tanto la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente como la correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), 1996).

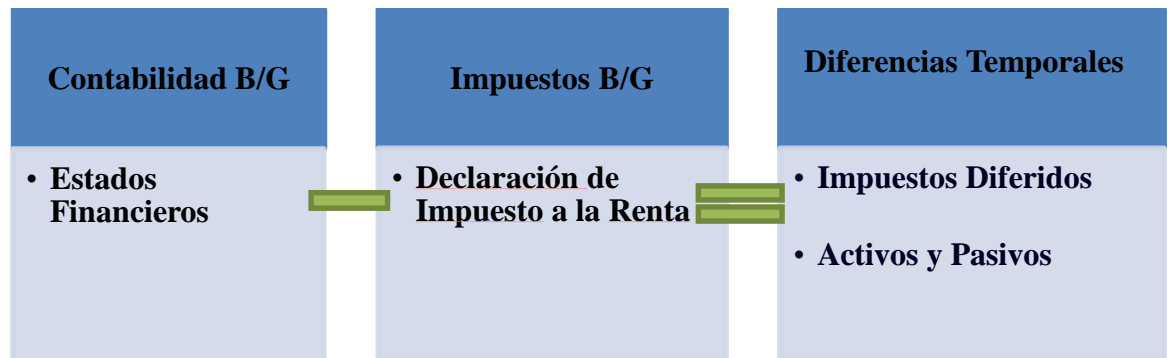
Probable: existe mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, 1998).

Posible: existe menor posibilidad de que se presente que de lo contrario.

1.3.3. Base Contable de Activos y Pasivos vs Base Fiscal

Tal como se mencionó anteriormente, son las diferencias entre las bases contables y fiscales, las que dan lugar a diferencias temporales, y éstas a su vez, a pasivos o activos por impuesto a la renta diferido.

Gráfico 2.- Diferencias Norma Contable vs Norma Fiscal



Realizado por: Sebastian Lascano.

Fuente: Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno – NIC 12.

A continuación se incluye un ejemplo relacionado a la determinación de las bases tanto contables, como fiscales:

Ejemplo:

El costo de una máquina es de US\$ 100,000, ya ha sido deducida una depreciación de US\$ 30,000 y los US\$ 70,000 restantes serán deducibles en períodos futuros. Los ingresos generados por la máquina son imponibles, así como cualquier ganancia que se obtuviera con la venta de la máquina.

- La base fiscal de la máquina es de US\$ 70,000.

Sin embargo, en libros contables, se ha registrado un gasto de depreciación de US\$ 70,000.

- La base contable de la máquina es de US\$ 30,000
- La diferencia temporaria es de US\$ 40,000 (30,000 – 70,000); si suponemos que la tasa impositiva es 22%, el impuesto activo por impuesto a la renta diferido es de US\$ 8,800.

Descripción	Base Contable	Base Fiscal
Costo	100,000	100,000
Depreciación	70,000	30,000
Valor Neto	30,000	70,000

1.3.4. Reconocimiento Activos y Pasivos por Impuesto a la Renta Diferido

1.3.4.1. Activo por Impuesto a la Renta Diferido

El importe que será deducible para propósitos tributarios contra los beneficios tributarios que fluirán a la empresa cuando recupere el valor en libros de dicho activo, da lugar a un activo por impuesto a la renta diferido.

Un activo por impuesto a la renta diferido es originado por diferencia temporales deducibles; es decir, que en el futuro, su reversión dará lugar a un menor pago de impuestos para el contribuyente (disminuirá la utilidad gravable de periodos futuros). Una diferencia temporal deducible, se presenta en las dos siguientes situaciones:

- El activo contable sea menor al activo fiscal; o a su vez,
- El pasivo contable sea mayor que el pasivo fiscal.

El impuesto diferido activo debe ser reconocido siempre que sea probable que se disponga de las ganancias tributarias futuras contra las cuales se puedan cargar las deducciones relacionadas a dichas diferencias temporarias deducibles.

“Probable” no está definido en el NIC 12 pero es interpretada como “más seguro que no”.

1.3.4.2. Pasivo por Impuesto a la Renta Diferido

A su vez, la base tributaria de un pasivo es su valor en libros menos cualquier importe que sea deducible para propósitos tributarios respecto de dichos pasivos, en períodos futuros.

Un pasivo por impuesto a la renta diferido es originado por diferencia temporales gravables; es decir, que en el futuro, su reversión dará lugar a un mayor pago de impuestos para el contribuyente (aumentará la utilidad gravable de periodos futuros). Una diferencia temporal gravable, se presenta en las dos siguientes situaciones:

- El activo contable sea mayor al activo fiscal; o a su vez,
- El pasivo contable sea menor que el pasivo fiscal.

Las diferencias temporarias también se generan en ciertas circunstancias, que no dan origen a diferencias temporales, como es el caso de los activos que se revalúen, sin hacer un ajuste similar a efectos fiscales. Adicionalmente, la NIC 12 exige que se reconozca un pasivo

por impuestos diferidos en el caso de haberse realizado revaluaciones de activos.

1.3.5. Registro contable

Tal como se detalla anteriormente, un activo por impuesto a la renta diferido reducirá la utilidad gravable en periodos futuros; a su vez, disminuirá el gasto por impuesto a la renta en el ejercicio actual y su contabilización, es como sigue:

Empresa XYZ DIARIO GENERAL			
Fecha	Detalle	Debe	Haber
Año 1	-----x-----		
	Activo por impuesto a la renta diferido	\$ -	
	Gasto impuesto a la renta		\$ -
	r/ Para registrar activo por impuesto a la renta diferido		
		\$ -	\$ -

Por otra parte, tal como se detalla anteriormente, un pasivo por impuesto a la renta diferido aumentará la utilidad gravable en periodos futuros; a su vez, aumentará el gasto por impuesto a la renta en el ejercicio actual y su contabilización, es como sigue:

Empresa XYZ			
DIARIO GENERAL			
Fecha	Detalle	Debe	Haber
Año 1	-----X-----		
	Gasto impuesto a la renta	\$ -	
	Pasivo por impuesto a la renta diferido		\$ -
	r/ Para registrar pasivo por impuesto a la renta diferido		
		\$ -	\$ -

1.3.6. Tasa Efectiva de Tributación

Previo a la aplicación de los impuestos diferidos, las compañías no conocían, cuánto tributaban sus operaciones.

A la fecha de sus operaciones, sus estados financieros no contemplan los efectos tributarios que existirían al momento de realizar los activos y pagar las deudas.

Finalmente, no era posible hacer una adecuada valoración de las operaciones.

En el siguiente ejemplo, sin la aplicación de impuestos diferido, podemos observar que la relación entre la provisión de impuesto a la renta corriente incluida en la antepenúltima fila, y la utilidad antes de impuesto, varía en función a las distintas operaciones que se le han presentado a la Compañía, a lo largo de 4 años; es decir, la tasa efectiva de tributación, varía año tras año:

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
Provisión corriente				
Ingresos	400	400	400	400
Costos y gastos	(100)	(100)	(100)	(100)
Depreciación	(100)	(100)	-	-
Utilidad antes de impuestos	200	200	300	300
(+) Depreciación Contable	100	100	-	-
(-) Depreciación Fiscal	(20)	(20)	(20)	(20)
Utilidad fiscal	280	280	280	280
(*) Tarifa del Impuesto	24%	23%	22%	22%
(=) Provisión corriente	67	64	62	62
Tasa efectiva de tributación	34%	32%	21%	21%

Realizado por: Sebastian Lascano.
Fuente: NIC 12 Impuestos a las Ganancias.

Por otro lado, con la aplicación del impuesto diferido, se ajusta la provisión del impuesto a la renta en función a las operaciones realizadas durante el año, es así, que, como se puede observar en el siguiente ejemplo, el impuesto diferido (resultado de multiplicar la diferencia entre las depreciaciones contables y tributarias por la tasa de impuesto a la renta de cada año), disminuye la provisión de impuesto a la renta del primer año, de 67 a 48, en el segundo de 64 a 46, y así, sucesivamente. En este caso, podemos observar que la relación entre la provisión del impuesto (incluido el impuesto diferido), y la utilidad antes de impuesto, es del porcentaje de impuesto a la renta aplicable para cada año; es decir, la tasa efectiva de tributación, no sufre de alteraciones.

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
<u>Provisión corriente</u>				
Ingresos	400	400	400	400
Costos y gastos	(100)	(100)	(100)	(100)
Depreciación	(100)	(100)	-	-
Utilidad antes de impuestos	200	200	300	300
(+) Depreciación Contable	100	100	-	-
(-) Depreciación Fiscal	(20)	(20)	(20)	(20)
Utilidad fiscal	280	280	280	280
(*) Tarifa del Impuesto	24%	23%	22%	22%
(=) Gasto – Impuesto corriente	67	64	62	62
	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
<u>Provisión diferida</u>				
Depreciación contable vs. fiscal	(80)	(80)	20	20
(*) Tarifa del impuesto	24%	23%	22%	22%
(=) Gasto – Impuesto diferido	(19)	(18)	4	4
Provisión del impuesto	48	46	66	66
Tasa efectiva de tributación	24%	23%	22%	22%

Realizado por: Sebastian Lascano.
Fuente: NIC 12 Impuestos a las Ganancias.

1.3.7. Cambios en la Situación Fiscal de la Entidad o de sus Accionistas – SIC 25

Un resumen de los principales puntos sobre los que trata la SIC 25, se resume a continuación:

1.3.7.1. Problema

De acuerdo al Comité Permanente de Interpretaciones - Standing Interpretations Committee (SIC) y su interpretación, SIC 25 “Cambios en la Situación Fiscal de la Entidad o de sus Accionistas”, un cambio en

la situación fiscal de la entidad o de sus accionistas puede tener consecuencias para la entidad que provoquen un aumento o disminución de sus activos o pasivos por impuestos. Esto puede ocurrir, por ejemplo, al registrarse públicamente los instrumentos patrimoniales o al reestructurarse el patrimonio de la entidad. También puede ocurrir al trasladarse un accionista controlador a un país extranjero. Como resultado de lo anterior, la entidad puede soportar diferente imposición; lo que supone por ejemplo que puede ganar o perder incentivos fiscales o estar sujeta a tasas fiscales diferentes en el futuro.

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

El problema planteado es cómo debe la entidad contabilizar las consecuencias fiscales de un cambio en su situación fiscal o en la de sus accionistas.

1.3.7.2. Cambios en el Valor Contable de los Impuestos Diferidos

Los cambios en el valor contable de los activos y pasivos por impuestos diferidos pueden ser originados por:

- Cambios en la tasa impositiva o las leyes tributarias,
- Una reevaluación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos; o,
- Un cambio en la manera prevista de recuperar un activo

De acuerdo al Art.37 “tarifa de impuesto a la renta de sociedades”, de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), las tarifas de impuesto a la renta vigentes, son las siguientes:

- Tarifa regular del impuesto a la renta del 22%.
- La tarifa impositiva será del 25% cuando la sociedad tenga accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una participación directa o indirecta, individual o conjunta, igual o superior al 50% del capital social o de aquel que corresponda a la naturaleza de la sociedad.

- Cuando la mencionada participación de paraísos fiscales o regímenes de menor imposición sea inferior al 50%, la tarifa de 25% aplicará sobre la proporción de la base imponible que corresponda a dicha participación, de acuerdo a lo indicado en el Reglamento.
- Asimismo, aplicará la tarifa del 25% a toda la base imponible la sociedad que incumpla el deber de informar sobre la participación de sus accionistas, socios, participes, constituyentes, beneficiarios o similares; sin perjuicio de otras sanciones que fueren aplicables.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos deberán ser medidos a la tasa de impuesto a la renta aplicable conforme a cada uno de los casos señalados en los puntos anteriores.

Ejemplo:**Gráfico 3.- Tarifas de Impuesto a la Renta**

Tipo de Sociedades	Diferencia Temporal Deducible	% Tasa	Activo por IR diferido
...En U.S. Dólares...			
Sociedad sin accionistas, residentes en paraísos fiscales	100,000	22%	22,000
Sociedad con accionistas, residentes en paraísos fiscales con una participación directa o indirecta del 50% del capital social.	100,000	25%	25,000
Sociedad con accionistas, residentes en paraísos fiscales con una participación directa o indirecta del 40% del capital social.	100,000	25%	23,200 (100,000*40%*25%) + (100,000* 60%*22%)

Realizado por: Juan Sebastian Lascano.**Fuente:** NIC12 – Ley de Régimen Tributario Interno.

1.3.7.3. Acuerdo

Un cambio en la situación fiscal de una entidad o de sus accionistas no da lugar a incrementos o disminuciones en los importes reconocidos fuera del resultado.

Las consecuencias fiscales corrientes y diferidas de un cambio en la situación fiscal deberán incluirse en el resultado del periodo, a menos que esas consecuencias se asocien a transacciones y hechos que dieron lugar, en el mismo o diferente periodo, a un cargo o crédito directos en el importe reconocido del patrimonio o en el importe reconocido en otro resultado integral. Aquellas consecuencias fiscales que estén asociadas a

cambios en el importe reconocido del patrimonio, ya sea en el mismo o en diferente periodo (no incluidas en el resultado), deberán cargarse o acreditarse directamente a patrimonio. Aquellas consecuencias fiscales que estén asociadas a importes reconocidos en otro resultado integral deberán reconocerse en otro resultado integral.

Es decir, el impuesto diferido resultante es reconocido en el estado de resultados, excepto si está relacionado a partidas que previamente fueron cargadas o abonadas a patrimonio.

1.3.8. Medición del Impuesto a la Renta Diferido

El impuesto a la renta diferido debe:

- Ser medido a la tasa impositiva esperada para el período en el cual se espera realizar o liquidar el activo y/o pasivo por impuestos diferidos.
- Considerar tasas impositivas y leyes que se han decretado o que se han implementado substancialmente a la fecha de balance.
- Considerar la forma en que la compañía espera recuperar o liquidar los activos o pasivos.
- No debe ser descontado.

Los cambios en el valor contable de los activos y pasivos por impuestos diferidos pueden ser originados por:

- Cambios en la tasa impositiva o las leyes tributarias,
- Una reevaluación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos; o,
- Un cambio en la manera prevista de recuperar un activo

El impuesto diferido resultante es reconocido en el estado de resultados, excepto si está relacionado a partidas que previamente fueron cargadas o abonadas a patrimonio.

La información a revelar requerida por la NIC 12, se adjunta en el Anexo 3 del presente estudio.

2. PRINCIPALES CAMBIOS RESPECTO A LA TRIBUTACIÓN DE LAS EMPRESAS CON LA IMPLEMENTACIÓN DE NIF'S / NIC'S EN EL PAÍS

2.1. BASE LEGAL TRIBUTARIA - REFORMA EN LA LEY ORGÁNICA DE INCENTIVOS A LA PRODUCCIÓN Y PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL

El 30 de diciembre del 2014, se expidió el Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal mediante el cual, se modificó el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, ya que, luego del artículo 28, se añadió el artículo innumerado “Impuestos Diferidos”, mismo que establece lo siguiente:

Para efectos tributarios y en estricta aplicación de la técnica contable, se permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, únicamente en los siguientes casos y condiciones:

1. Las pérdidas por deterioro parcial producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se produzca la venta o autoconsumo del inventario.

2. Las pérdidas esperadas en contratos de construcción generadas por la probabilidad de que los costos totales del contrato excedan los ingresos totales del mismo, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que finalice el contrato, siempre y cuando dicha pérdida se produzca efectivamente.
3. La depreciación correspondiente al valor activado por desmantelamiento será considerada como no deducible en el periodo en el que se registre contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que efectivamente se produzca el desmantelamiento y únicamente en los casos en que exista la obligación contractual para hacerlo.
4. El valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo del contribuyente, será considerado como no deducible en el periodo en el que se registre contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se transfiera el activo o a la finalización de su vida útil.
5. Las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y pensiones jubilares patronales, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado

en el momento en que el contribuyente se desprenda efectivamente de recursos para cancelar la obligación por la cual se efectuó la provisión.

6. Los valores por concepto de gastos estimados para la venta de activos no corrientes mantenidos para la venta, serán considerados como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento de la venta, siempre y cuando la venta corresponda a un ingreso gravado con impuesto a la renta.
7. Los ingresos y costos derivados de la aplicación de la normativa contable correspondiente al reconocimiento y medición de activos biológicos, medidos con cambios en resultados, durante su período de transformación biológica, deberán ser considerados en conciliación tributaria, como ingresos no sujetos de renta y costos atribuibles a ingresos no sujetos de renta; adicionalmente éstos conceptos no deberán ser incluidos en el cálculo de la participación a trabajadores, gastos atribuibles para generar ingresos exentos y cualquier otro límite establecido en la norma tributaria que incluya a estos elementos.

En el período fiscal en el que se produzca la venta o disposición del activo biológico, se efectuará la liquidación del impuesto a la renta, para lo cual se deberán considerar los ingresos de dicha operación y los costos reales acumulados imputables a dicha operación, para efectos de la determinación de la base imponible.

En el caso de activos biológicos, que se midan bajo el modelo de costo conforme la técnica contable, será deducible la correspondiente depreciación más los costos y gastos directamente atribuibles a la transformación biológica del activo, cuando éstos sean aptos para su cosecha o recolección, durante su vida útil.

Para efectos de la aplicación de lo establecido en el presente numeral, el Servicio de Rentas Internas podrá emitir la correspondiente resolución.

8. Las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria, de ejercicios anteriores, en los términos y condiciones establecidos en la Ley y en este Reglamento.
9. Los créditos tributarios no utilizados, generados en períodos anteriores, en los términos y condiciones establecidos en la Ley y este Reglamento.”

Al reconocer estos nueve casos para la determinación de activos y pasivos por impuestos diferidos, reconoce la aplicación de la NIC 12, y deja sin efecto la circular No. NAC-DGECCGC12-00009, emitida el 06 de Junio de 2012; en la cual, el SRI desconocía los reversos de gastos no deducibles.

Un resumen de los casos detallados anteriormente, es como sigue:

Tabla 1.- Casos permitidos para el reconocimiento de Activos y Pasivos por Impuesto a la Renta Diferidos

Efecto en el año actual (GND)	Efecto futuro (Deducción)
1. Pérdidas por deterioro parcial producto de ajustes realizados para alcanzar el valor neto de realización del inventario.	Cuando se produzca la venta o autoconsumo del inventario.
2. Pérdidas esperadas en contratos de construcción generadas por la probabilidad de que los costos totales del contrato excedan los ingresos totales del mismo.	Cuando finalice el contrato, siempre y cuando dicha pérdida se produzca efectivamente
3. La depreciación correspondiente al valor activado por desmantelamiento.	Cuando efectivamente se produzca el desmantelamiento y únicamente en los casos en que exista la obligación contractual para hacerlo.
4. El valor de deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo del contribuyente.	Cuando se transfiera el activo o a la finalización de su vida útil.
5. Provisiones diferentes a las de cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y pensiones jubilares patronales.	Cuando el contribuyente se desprenda efectivamente de recursos para cancelar la obligación por la cual se efectuó la provisión.
6. Los valores por concepto de gastos estimados para la venta de activos no corrientes mantenidos para la venta.	En el momento de la venta, siempre y cuando la venta corresponda a un ingreso gravado con impuesto a la renta.
7. Los ingresos y costos derivados de la aplicación de la normativa contable correspondiente al reconocimiento y medición de activos biológicos, durante su periodo de transformación biológica.	Cuando se produzca la venta o disposición del activo biológico, para los cual se deberá considerar los ingresos de dicha operación y los costos reales imputables a dicha operación.
Estos ingresos y costos tampoco deberían ser incluidos en el cálculo de la participación a trabajadores.	

Realizado por: Sebastian Lascano.

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

Cabe señalar también, que reconoce la determinación de activos y pasivos por impuesto a la renta diferido, únicamente en estos nueve casos señalados anteriormente, y que por aplicación de NIIF'S, podrían existir varios casos más.

2.2. ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE NIIF, EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE SUJETA A IMPUESTO A LA RENTA

2.2.1. NIC 16.- Propiedad, Planta y equipo.

A continuación, se incluye un resumen de los principales puntos de la NIC 16

2.2.1.1. Objetivo

El objetivo de la NIC 16 es prescribir el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en sus propiedades, planta y equipo, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión. Los principales problemas que presenta el reconocimiento contable de propiedades, planta y equipo son la contabilización de los activos, la determinación de su importe en libros y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos.

2.2.1.2. Definiciones

Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

- Costo: es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción.
- Depreciación: es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.
- Importe depreciable: es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.
- Importe en libros: es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.
- Importe recuperable: es el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo y su valor en uso.
- Una pérdida por deterioro: es el exceso del importe en libros de un activo sobre su importe recuperable.
- Las propiedades, planta y equipo: son activos tangibles que:

- a) Posee una entidad para su uso en la producción o el suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
 - b) Se espera utilizar durante más de un periodo.
- Valor razonable: es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición.
 - El valor residual de un activo: es el importe estimado que la entidad podría obtener de un activo por su disposición, después de haber deducido los costos estimados para su disposición, si el activo tuviera ya la edad y condición esperadas al término de su vida útil.
 - Vida útil es:
 - a) El periodo durante el cual se espera que la entidad utilice el activo.
 - b) El número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.

2.2.1.3. Reconocimiento

El coste de un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y sólo si:

- a) Sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y
- b) El costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

2.2.1.4. Medición en el momento del reconocimiento

Un elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se medirá por su costo.

El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende:

- a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio.
- b) Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.

- c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.

2.2.1.5. Medición posterior al reconocimiento

La entidad elegirá como política contable el modelo del costo o el modelo de revaluación, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo.

- 1. Modelo del costo:** Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.
- 2. Modelo de revaluación:** Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe

acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido.

Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa.

Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, este aumento se reconocerá directamente en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio, bajo el encabezamiento de superávit de revaluación.

Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo. Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo.

2.2.1.6. Depreciación

Se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento.

El cargo por depreciación de cada periodo se reconocerá en el resultado del periodo, salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo.

2.2.1.6.1. Importe depreciable y periodo de depreciación

El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil. El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual.

La depreciación se contabilizará incluso si el valor razonable del activo excede a su importe en libros, siempre y cuando el valor residual del activo no supere al importe en libros del mismo.

El importe depreciable de un activo se determina después de deducir su valor residual. En la práctica, el valor

residual de un activo a menudo es insignificante, y por tanto irrelevante en el cálculo del importe depreciable.

El valor residual de un activo podría aumentar hasta igualar o superar el importe en libros del activo. Si esto sucediese, el cargo por depreciación del activo será nulo, a menos que ese valor residual disminuya posteriormente y se haga menor que el importe en libros del activo.

La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. La depreciación de un activo cesará en la fecha más temprana entre aquélla en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta) y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo. Por tanto, la depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre depreciado por completo. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

Más información relacionada a las consideraciones a tener en cuenta, se incluye en el anexo 4, adjunto a la presente disertación.

2.2.1.7. Método de depreciación

El método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo.

El método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si hubiera habido un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo patrón.

Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Entre los mismos se incluyen:

- **El método lineal:** La depreciación lineal dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie.

- **El método de depreciación decreciente:** En función del saldo del elemento dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil.
- **El método de las unidades de producción:** Este método dará lugar a un cargo basado en la utilización o producción esperada.

La entidad elegirá el método que más fielmente refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo. Dicho método se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se haya producido un cambio en el patrón esperado de consumo de dichos beneficios económicos futuros.

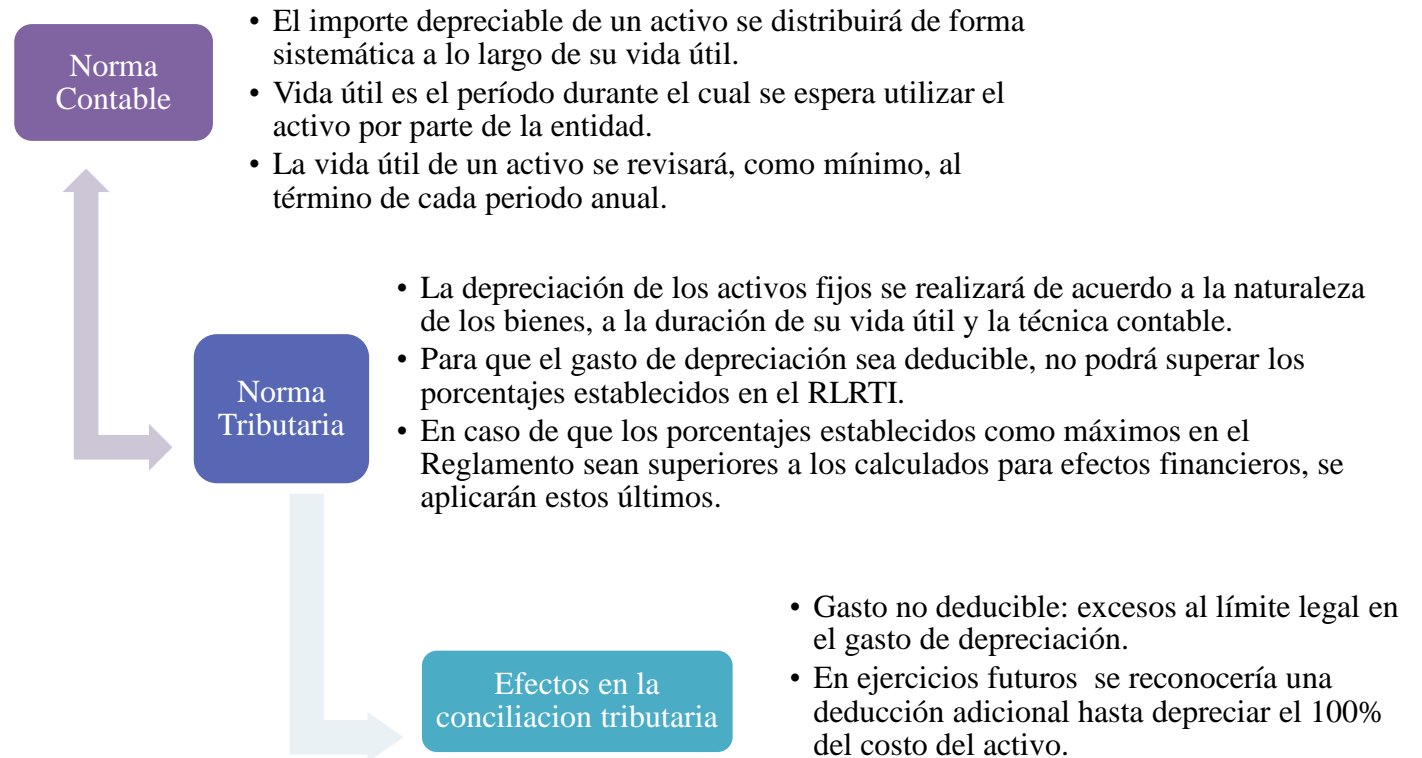
2.2.1.8. Principales implicaciones de la NIC 16 con relación a la aplicación de la NIC 12,

Existen varias diferencias en lo que respecta el manejo de la propiedad planta y equipo, según la NIC 16, y lo que establecen tanto la Ley de Régimen Tributario Interno, como su respectivo Reglamento.

A continuación detallamos las diferencias mencionadas:

1. Diferencias en vidas útiles:

Gráfico 4.-Depreciación Fiscal vs Depreciación Contable

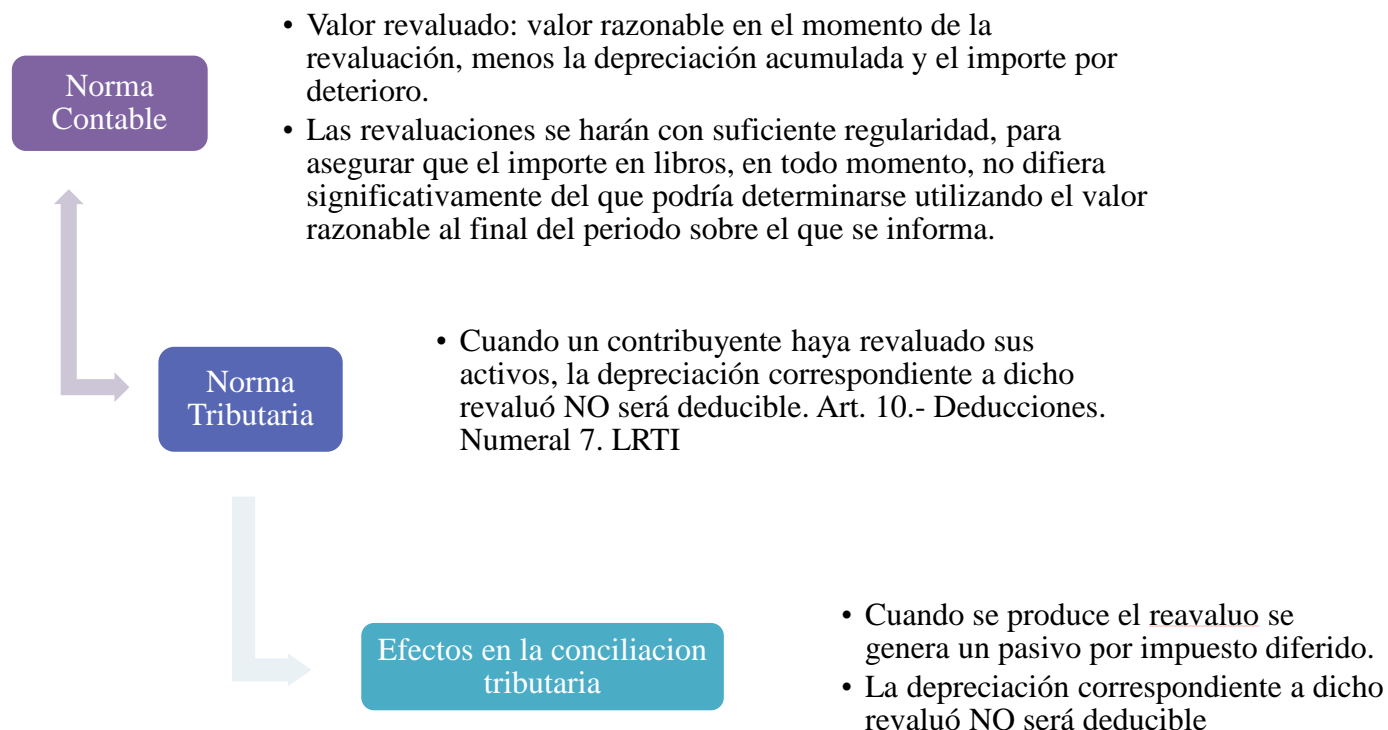


Realizado por: Sebastian Lascano.

Fuente: Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno – NIC 16.

2. Diferencias por revaluaciones:

Gráfico 5.- Revaluaciones – Norma Fiscal vs Norma Contable



Realizado por: Sebastian Lascano.

Fuente: Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno – NIC 16.

2.2.1.9. Aplicación de la NIC 12 en relación a la Propiedad, Planta y Equipo (NIC-16).

1. Diferencias en vidas útiles:

Los efectos de la aplicación de la NIC 12, en relación a las diferencias en vidas útiles fiscales y financieras, en tres ejercicios fiscales, son como sigue:

Tabla 2.- Tratamiento depreciaciones – Tres ejercicios económicos

Año	Período de análisis	Efecto contable	Efecto en impuesto a la renta corriente	Efecto en diferido
1	Depreciación Contable > Depreciación Fiscal	Reconocimiento de un gasto	Gasto no deducible sobre el exceso de los límites legales	Diferencia temporal deducible: Activo por IR diferido
2	Depreciación Contable < Depreciación Fiscal	No se registra ningún gasto	Deducción adicional por la depreciación tributaria (acogiéndose al periodo de depreciación legal)	Reverso de diferencia temporal: Disminución del Activo por IR diferido

Año	Período de análisis	Efecto contable	Efecto en impuesto a la renta corriente	Efecto en diferido
3	Venta de activo fijo / Terminación de depreciación.	No se registra ningún gasto	Deducción adicional por la depreciación tributaria (acogiéndose al periodo de depreciación legal)	Reverso de diferencia temporal: Se reversa por completo el Activo por IR diferido

Realizado por: Sebastian Lascano.

Fuente: Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno – NIC 16.

2. Diferencias por revaluación

Los efectos de la aplicación de la NIC 12, en relación a las diferencias fiscales y financieras, en relación a la revaluación de activos fijos, en tres ejercicios fiscales, son como sigue, cabe señalar que, a partir del año 2015, cuando un contribuyente haya revaluado sus activos, la depreciación correspondiente a dicho revaluó no será deducible:

Tabla 3.- Tratamiento revaluaciones – Tres ejercicios económicos

Año	Periodo de análisis	Efecto contable	Efecto en impuesto a la renta corriente	Efecto en diferido
1	Año 2015: Registro de revalúo	Reconocimiento de un mayor valor del activo y del patrimonio	Ninguno	Se origina un pasivo por Impuesto Diferido
2	2do. Año: Registro de gasto depreciación	Reconocimiento del gasto depreciación	Gasto no deducible	Reverso de diferencia temporal: Disminución del Pasivo por IR diferido
3	3er. Año: Registro de gasto depreciación	Reconocimiento del gasto depreciación	Gasto no deducible	Reverso de diferencia temporal: Disminución del total del Pasivo por IR diferido

Realizado por: Sebastian Lascano.

Fuente: Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno – NIC 16.

2.2.2. NIC 23.- Costos por Préstamos.

Los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto forman parte del costo de dichos activos. Los demás costos por préstamos se reconocen como gastos.

A continuación, se incluye un resumen de los principales puntos de la NIC 23

2.2.2.1. Definiciones

Esta Norma utiliza los siguientes términos con un significado que a continuación se especifica:

- **Costos por préstamos:** Son los intereses y otros costos en los que la entidad incurre, que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados.

Los costos por préstamos pueden incluir:

- Gastos por intereses calculados utilizando el método del interés efectivo.
- Las cargas financieras relativas a los arrendamientos financieros reconocidos.

- Las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren como ajustes de los costos por intereses;

- **Activo apto:** Es aquel que requiere, necesariamente, de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado o para la venta.

2.2.2.2. Reconocimiento

Una entidad capitalizará los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos aptos, como parte del costo de dichos activos. Una entidad deberá reconocer otros costos por préstamos como un gasto en el periodo en que se haya incurrido en ellos.

Los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto, se incluyen en el costo de dichos activos. Estos costos por préstamos se capitalizarán, como parte del costo del activo, siempre que sea probable que den lugar a beneficios económicos futuros para la entidad y puedan ser medidos con fiabilidad.

Más información relacionada con los costos por préstamos susceptibles de capitalización se incluye en el anexo 5 adjunto al presente estudio.

2.2.2.3. Exceso del importe en libros del activo apto sobre el importe recuperable

Cuando el importe en libros o el costo final del activo apto excedan a su importe recuperable o a su valor neto realizable, el importe en libros se reducirá o se dará de baja de acuerdo con las exigencias de otras Normas. En ciertos casos, el importe reducido o dado de baja se recupera y se puede reponer, de acuerdo con las citadas Normas

2.2.2.4. Inicio de la capitalización

Una entidad comenzará la capitalización de los costos por préstamos como parte de los costos de un activo apto en la fecha de inicio. La fecha de inicio para la capitalización es aquella en que la entidad cumple por primera vez toda y cada una de las siguientes condiciones:

- a. Incurre en desembolsos en relación con el activo;
- b. Incurre en costos por préstamos; y

- c. Lleva a cabo las actividades necesarias para preparar al activo para el uso al que está destinado o para su venta.

Los desembolsos relativos a un activo apto incluyen únicamente los desembolsos que hayan dado lugar a pagos en efectivo, a transferencias de otros activos o cuando se asuman pasivos que devenguen intereses. El importe de los desembolsos se reducirá por la cuantía de los anticipos y ayudas recibidos en relación con el activo.

El importe en libros promedio del activo durante un periodo, incluyendo los costos por préstamos capitalizados anteriormente, constituye por lo general una aproximación razonable de los desembolsos a los que se debe aplicar la tasa de capitalización en ese periodo.

Las actividades necesarias para preparar el activo para el uso al que está destinado o para su venta implican algo más que la construcción física del mismo. Incluyen también los trabajos técnicos y administrativos previos al comienzo de la construcción, propiamente dicha, tales como las actividades asociadas con la obtención de permisos previos al comienzo de la construcción. No obstante, estas actividades excluyen la mera tenencia del activo,

cuando éste no es objeto de producción o desarrollo alguno que implique un cambio en su condición. Por ejemplo, los costos por préstamos en los que se incurre mientras los terrenos se están preparando se capitalizan en los periodos en que tal preparación tiene lugar. Sin embargo, los costos por préstamos en que se incurre mientras los terrenos adquiridos para construir sobre ellos se mantienen inactivos, sin realizar en ellos ninguna labor de preparación, no cumplen las condiciones para ser capitalizados.

2.2.2.5. Suspensión de la capitalización

Una entidad suspenderá la capitalización de los costos por préstamos durante los periodos en los que se haya suspendido el desarrollo de actividades de un activo apto, si estos periodos se extienden en el tiempo.

Una entidad puede incurrir en costos por préstamos durante un periodo extenso en el que están interrumpidas las actividades necesarias para preparar un activo para su uso deseado o para su venta. Estos costos son de tenencia de activos parcialmente terminados y no cumplen las condiciones para su capitalización. Sin embargo, una entidad no interrumpirá normalmente la capitalización de los costos por préstamos durante un periodo si se están llevando a cabo actuaciones técnicas o administrativas

importantes. Tampoco suspenderá la capitalización de costos por préstamos cuando una demora temporal sea necesaria como parte del proceso de preparación de un activo disponible para su uso previsto o para su venta. Por ejemplo, la capitalización continúa durante el periodo en que el elevado nivel de las aguas retrase la construcción de un puente, si tal nivel es normal en esa región geográfica, durante el periodo de construcción.

2.2.2.6. Fin de la capitalización

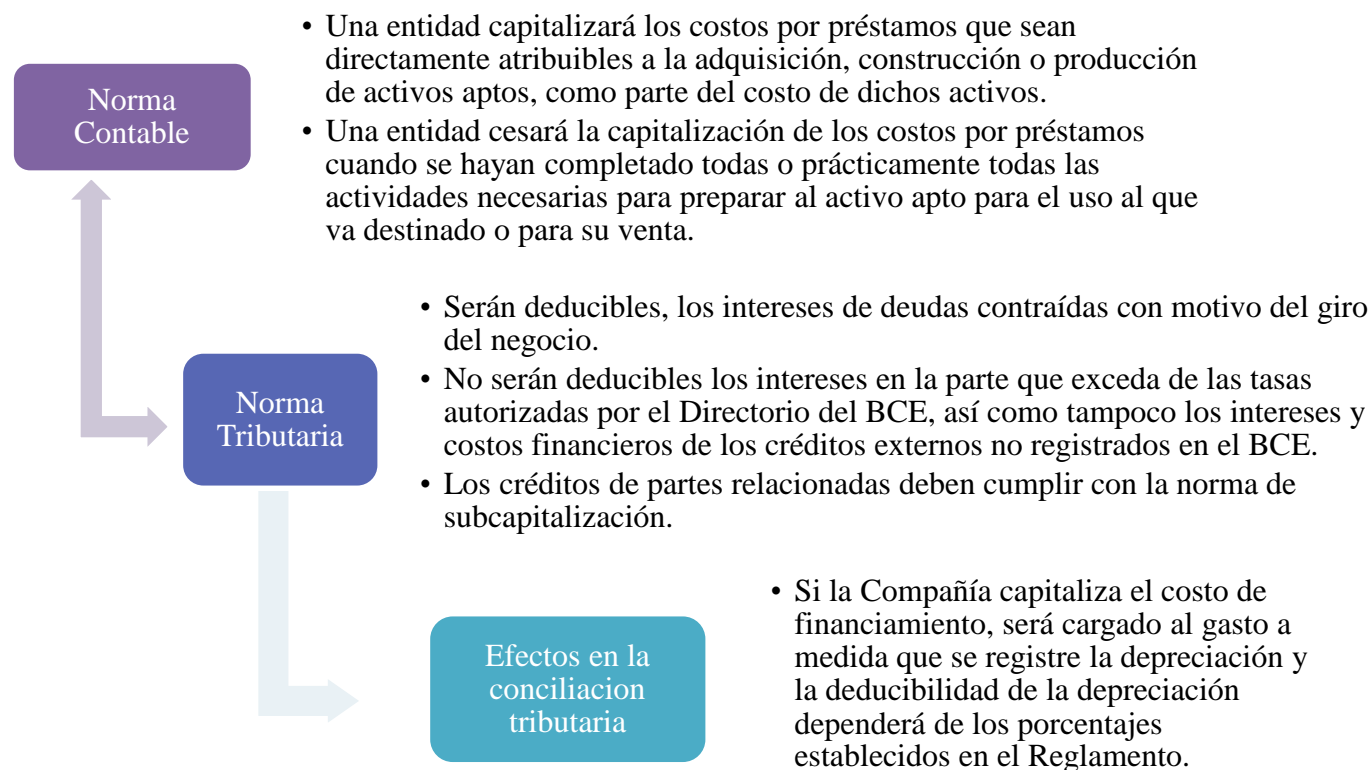
Una entidad cesará la capitalización de los costos por préstamos cuando se hayan completado todas o prácticamente todas las actividades necesarias para preparar al activo apto para el uso al que va destinado o para su venta.

Normalmente, un activo estará preparado para el uso al que está destinado o para su venta, cuando se haya completado la construcción física del mismo, incluso aunque todavía deban llevarse a cabo trabajos administrativos. Si lo único que falta es llevar a cabo modificaciones menores, tales como la decoración del edificio siguiendo las especificaciones del comprador o usuario, esto es indicativo de que todas las actividades de construcción están sustancialmente acabadas.

Cuando una entidad complete la construcción de un activo apto por partes, y cada parte se pueda utilizar por separado mientras continúa la construcción de las restantes, dicha entidad cesará la capitalización de los costos por préstamos cuando estén terminadas, sustancialmente, todas las actividades necesarias para preparar esa parte para su el uso al que está destinada o para su venta.

Un parque industrial que comprenda varios edificios, cada uno de los cuales puede ser utilizado por separado, es un ejemplo de activo apto, donde cada parte es susceptible de ser utilizada mientras continúa la construcción de las demás. Un ejemplo de activo apto que necesita terminarse por completo antes de que cada una de las partes pueda utilizarse es una planta industrial en la que deben llevarse a cabo varios procesos secuenciales en las distintas partes de que consta, como es el caso de una factoría de producción de acero.

2.2.2.7. Principales implicaciones de la NIC 23 con relación a la aplicación de la NIC 12.

Gráfico 6.- Costos por Préstamos – Norma Fiscal vs Norma Contable**Realizado por:** Sebastian Lascano.**Fuente:** Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno – NIC 23.

2.2.2.8. Aplicación de la NIC 12 en relación a los costos por préstamos (NIC 23).

1. Costo de Financiamiento.

Los efectos de la aplicación de la NIC 12, en relación a las diferencias por la capitalización de costos por préstamos, en tres ejercicios fiscales, son como sigue:

Tabla 4.- Tratamiento costo de financiamiento – Tres ejercicios económicos

Año	Período de análisis	Efecto contable	Efecto en impuesto a la renta corriente	Efecto en diferido
1	Año 2015: Capitalización de costo por préstamo	Reconocimiento de un mayor valor del activo	Ninguno	Se origina un pasivo por Impuesto Diferido
2	2do. Año: Registro de gasto depreciación	Reconocimiento del gasto, mediante gasto depreaciación	Gasto no deducible sobre el exceso de los límites legales	Reverso de diferencia temporal: Disminución del Pasivo por IR diferido
3	2do. Año: Registro de gasto depreciación	Reconocimiento del gasto, mediante gasto depreaciación	Gasto no deducible sobre el exceso de los límites legales	Reverso de diferencia temporal: Disminución del Pasivo por IR diferido

Realizado por: Sebastian Lascano.

Fuente: Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno – NIC 23.

2.2.3.NIC 36

Cuando el valor recuperable del activo en cuestión es inferior a su valor en libros, habrá que reconocer una pérdida por deterioro en el valor del activo (Hansen Holm & Co., 2009, pág. 151)

A continuación, se incluye un resumen de los principales puntos de la NIC 36

2.2.3.1. Objetivo

Consiste en establecer los procedimientos que aplicarán las empresas para que sus activos se encuentren registrados a su importe recuperable y no a un valor mayor.

Se considera que un activo está contabilizado sobre su valor recuperable, cuando el importe en libros sea mayor al importe que se pueda recuperar del mismo a través de su utilización o de su venta.

Si el activo se encuentra registrado sobre su valor recuperable se presentaría como deteriorado, y la Norma exige que la entidad reconozca una pérdida por deterioro del valor de ese activo. En la Norma también se especifica cuándo la entidad revertirá la

pérdida por deterioro del valor, así como la información a revelar.

2.2.3.2. Definiciones

Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

- **Activos comunes de la entidad:** son activos, diferentes de la plusvalía, que contribuyen a la obtención de flujos de efectivo futuros tanto en la unidad generadora de efectivo que se está considerando como en otras.
- **Costos de disposición:** son los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo o unidad generadora de efectivo, excluyendo los costos financieros y los impuestos a las ganancias.
- **Depreciación (amortización):** es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.
- **Importe depreciable de un activo:** es su costo, o el importe que lo sustituya en los estados financieros, menos su valor residual.

- **Importe en libros:** es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación (amortización) acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, que se refieran al mismo.
- **Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo:** es el mayor entre su valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso.
- **Pérdida por deterioro del valor:** es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable.
- **Una unidad generadora de efectivo:** es el grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo a favor de la entidad que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.
- **Valor razonable:** es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición.
- **Vida útil** es:
 - El periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o

- El número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.
- **Valor en uso:** es el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

2.2.3.3. Identificación de un activo que podría estar deteriorado

El valor de un activo se deteriora cuando su importe en libros excede a su importe recuperable.

La entidad evaluará, al final de cada periodo sobre el que se informa, si existe algún indicio de deterioro del valor de algún activo. Si existiera este indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo.

Con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor, la entidad deberá también:

- (a) Comprobar anualmente el deterioro del valor de cada activo intangible con una vida útil indefinida, así como de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, comparando su importe en libros con su

importe recuperable. Esta comprobación del deterioro del valor puede efectuarse en cualquier momento dentro del periodo anual, siempre que se efectúe en la misma fecha cada año. La comprobación del deterioro del valor de los activos intangibles diferentes puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si dicho activo intangible se hubiese reconocido inicialmente durante el periodo anual corriente, se comprobará el deterioro de su valor antes de que finalice el mismo.

- (b) Comprobar anualmente el deterioro del valor de la plusvalía adquirida en una combinación de negocios.

Al evaluar si existe algún indicio de que pueda haberse deteriorado el valor de un activo, una entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:

Más información relacionada con la identificación de un activo que podría estar deteriorado, se incluye en el anexo 6, adjunto en la presente disertación.

2.2.3.4. Medición del importe recuperable

Como vimos anteriormente, la NIC 36, define el importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo,

como el mayor entre su valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso.

No siempre es necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. Si cualquiera de esos importes excediera al importe en libros del activo, éste no sufriría un deterioro de su valor y no sería necesario estimar el otro importe.

Sería posible medir el valor razonable del activo menos los costos de disposición, incluso si no existe un precio cotizado en un mercado activo para un activo idéntico. Sin embargo, en ocasiones no es posible medir el valor razonable del activo menos los costos de disposición, por la inexistencia de bases para realizar una estimación fiable del precio que se podría obtener, por la venta del activo en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas. En este caso, la entidad podría utilizar el valor en uso del activo como su importe recuperable.

Si no hubiese razón para creer que el valor en uso de un activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costos de disposición, se considerará a este último como su importe recuperable. Este será, con frecuencia, el caso de un

activo que se mantiene para su disposición. Esto es así porque el valor en uso de un activo que se mantiene para disposición consistirá, principalmente, en los ingresos netos de la disposición, tales como los flujos de efectivo futuros, derivados de su utilización continuada hasta la disposición, probablemente resulten insignificantes a efectos del cálculo.

2.2.3.4.1. Valor razonable menos los costos de disposición

Los costos de disposición, diferentes de aquéllos que ya hayan sido reconocidos como pasivos, se deducirán al medir el valor razonable menos los costos de disposición. Ejemplos de estos costos son los costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, los costos de desmontar o desplazar el activo, así como todos los demás costos incrementales para dejar el activo en condiciones para su venta. No obstante, las indemnizaciones por cese y otros costos asociados con la reducción del tamaño o la reorganización de un negocio, que implique la disposición de un activo, no son costos incrementales directamente relacionados y atribuibles a la disposición del activo.

En ocasiones, la disposición de un activo puede obligar al comprador a asumir un pasivo, y sólo se puede disponer de un único valor razonable menos los costos de disposición del conjunto formado por el activo y el pasivo.

2.2.3.4.2. Valor en uso

Los siguientes elementos deberán reflejarse en el cálculo del valor en uso de un activo:

- a) Una estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del activo;
- b) Las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en la distribución temporal de dichos flujos de efectivo futuros;
- c) El valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo;

- d) El precio por la presencia de incertidumbre inherente en el activo; y
- e) Otros factores, tales como la iliquidez, que los participantes en el mercado reflejarían al poner precio a los flujos de efectivo futuros que la entidad espera que se deriven del activo.

La estimación del valor en uso de un activo conlleva los siguientes pasos:

- a) Estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de la utilización continuada del activo como de su disposición final; y
- b) Aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.

En el anexo 7, adjunto al presente documento, se incluye la información relacionada con la composición de las estimaciones de los flujos de efectivo futuros, de acuerdo con la NIC 36.

2.2.3.5. Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor

El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si, y sólo si, este importe recuperable es inferior al importe en libros. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor.

La pérdida por deterioro del valor se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo, a menos que el activo se contabilice por su valor revaluado de acuerdo con otra Norma (por ejemplo, de acuerdo con el modelo de revaluación previsto en la NIC 16). Cualquier pérdida por deterioro del valor, en los activos revaluados, se tratará como un decremento de la revaluación efectuada de acuerdo con esa otra Norma.

Cuando el importe estimado de una pérdida por deterioro del valor sea mayor que el importe en libros del activo con el que se relaciona, la entidad reconocerá un pasivo si, y sólo si, estuviese obligada a ello por otra Norma.

Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se ajustarán en los periodos futuros, con el fin de distribuir el importe en libros

revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

2.2.3.6. Reversión de las pérdidas por deterioro del valor

La entidad evaluará, al final de cada periodo sobre el que se informa, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida, en periodos anteriores, para un activo distinto de la plusvalía, ya no existe o podría haber disminuido. Si existiera tal indicio, la entidad estimará de nuevo el importe recuperable del activo. Se revertirá la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores para un activo, distinto de la plusvalía, si, y sólo si, se hubiese producido un cambio en las estimaciones utilizadas, para determinar el importe recuperable del mismo, desde que se reconoció la última pérdida por deterioro.

2.2.3.7. Reversión de la pérdida por deterioro del valor de un activo individual

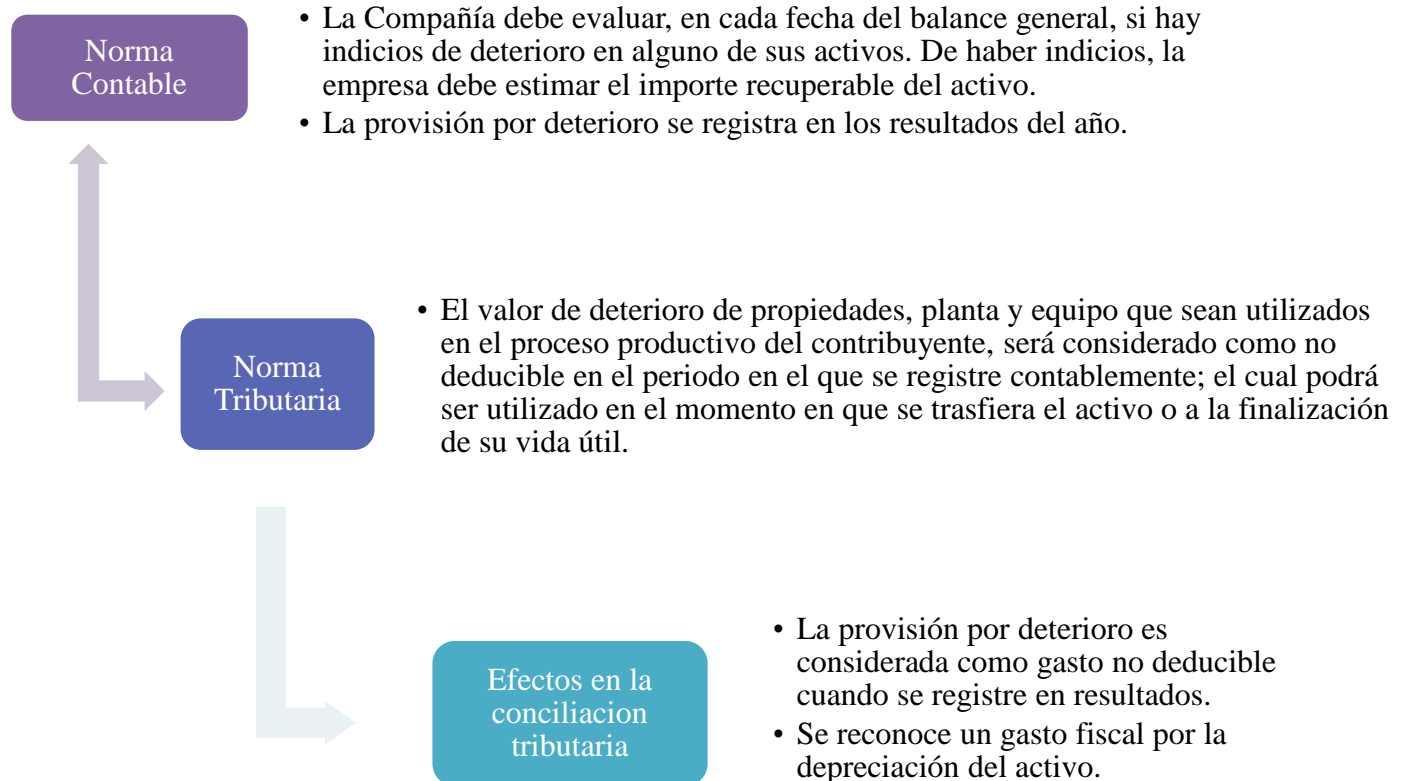
El importe en libros de un activo, distinto de la plusvalía, incrementado tras la reversión de una pérdida por deterioro del valor, no excederá al importe en libros que podría haberse obtenido (neto de amortización o depreciación) si no se hubiese

reconocido una pérdida por deterioro del valor para dicho activo en periodos anteriores.

La reversión de una pérdida por deterioro del valor en un activo, distinto de la plusvalía, se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo, a menos que el activo estuviera registrado según su importe revaluado, siguiendo otra NIIF (por ejemplo, el modelo de revaluación de la NIC 16). Cualquier reversión de la pérdida por deterioro del valor en un activo previamente revaluado, se tratará como un aumento por revaluación de acuerdo con esa otra NIIF.

2.2.3.8. Principales implicaciones de la NIC 36 con relación a la aplicación de la NIC 12,

Gráfico 7.- Deterioro – Norma Fiscal vs Norma Contable



Realizado por: Sebastian Lascano.

Fuente: Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno – NIC 36.

2.2.3.9. Diferencias por deterioro

Los efectos de la aplicación de la NIC 12, en relación a las diferencias por deterioro de los activos fijos, en tres ejercicios fiscales, son como sigue:

Tabla 5.- Tratamiento deterioro – Tres ejercicios económicos

Año	Periodo de análisis	Efecto contable	Efecto en impuesto a la renta corriente	Efecto en diferido
1	1er. Año: Registro provisión	Reconocimiento de un gasto	Gasto no deducible	Diferencia temporal deducible: Activo por IR diferido
2	2do. Año: Registro nueva provisión	Reconocimiento nuevo gasto	Nuevo gasto no deducible	Diferencia temporal deducible: Activo por IR diferido
3	3er. Año: Venta del activo	N/A el gasto fue reconocido en el 1er año	Se reconoce una deducción relacionada con la depreciación remanente del activo.	Reverso de diferencia temporal: Disminución de Activo por IR diferido por completo

Realizado por: Sebastian Lascano.

Fuente: Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno – NIC 36.

**3. APLICACIÓN PRÁCTICA - SUPUESTOS,- PRINCIPALES POLÍTICAS
CONTABLES Y TRIBUTARIAS DE LOS CASOS SOBRE LA CUAL SE
REALIZARÁ LA APLICACIÓN PRÁCTICA**

3.1. APLICACIÓN DE LA NIC 12 EN RELACION A LA NIC 16

3.1.1. Aplicación de la NIC 12 - Diferencias en vidas útiles

Caso práctico (Supuestos Básicos):

El 01 de Enero del 2015, la Compañía XYZ adquirió tres camiones por US\$ 520,000, para los cuales, estimó un vida útil de 3 años (33.33%). La Compañía tiene como política depreciar sus activos en función al método de línea recta y su composición societaria está conformada de la siguiente manera:

Accionista A: Residente en Panamá – 40% de las acciones.

Accionista B: Residente en Ecuador – 60% de las acciones.

Solución del caso práctico:

De acuerdo a lo mencionado anteriormente, el gasto de depreciación contable es igual a US\$ 173,316 (US\$ 520,000 * 33.33%); mientras que, el gasto depreciación fiscal ascendería a US\$ 104,000 (US\$ 520,000 * 20%); es decir, el gasto depreciación fiscal es menor al gasto depreciación contable, por lo que se genera un gasto no deducible de US\$ 69,316.

El registro contable del gasto depreciación, al cierre del año 2015, es como sigue:

Empresa XYZ			
DIARIO GENERAL			
Fecha	Detalle	Debe	Haber
Año 1	-----x-----		
	Gasto depreciación vehículos	\$ 173.316	
	Depreciación acumulada vehículos		\$ 173.316
	r/ Por la depreciación del primer año.		
		\$ 173.316	\$ 173.316

Aplicación NIC 12:

- **Primer Año – Año 2015**

De acuerdo al numeral 6, del artículo 28 “Gastos generales deducibles”, del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, para que el gasto depreciación de los vehículos, equipos de

transporte y equipo camionero móvil, sea deducible, no podrá superar el 20%, como tasa de depreciación anual. El Reglamento también establece que, en caso de que los porcentajes establecidos como máximos en el Reglamento sean superiores a los calculados de acuerdo a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil o la técnica contable, se aplicarán estos últimos (porcentajes contables); es decir, se deberá aplicar el menor porcentaje de depreciación, entre porcentajes fiscales y contables. Es por este motivo que, el gasto de depreciación fiscal de los vehículos, al cierre del año 2015 asciende a US\$ 104,000.

La diferencia de las bases contables y fiscales, es como sigue:

	Activo Contable	Pasivo Fiscal	Diferencias
Costo Histórico	520.000	520.000	-
Depreciación Acumulada	- 173.316	- 104.000	- 69.316
Total Bases	346.684	416.000	- 69.316

Al ser la base contable (US\$ 346,684) menor a la base fiscal (US\$ 416,000) por US\$ 69,316, se determina una diferencia temporaria deducible (activo contable < activo fiscal), ya que su reversión reducirá la utilidad gravable en el futuro. Esta diferencia deriva en el reconocimiento de un activo por impuesto a la renta diferido.

Debido a que el 40% de los accionistas de la Compañía, están domiciliados en paraísos fiscales, dicho activo por impuesto a la renta diferido será utilizado a una tasa del 23.2%, resultado de la siguiente operación: $((40\% * 25\%) + (60\% * 22\%))$.

De esta manera el activo por impuesto a la renta diferido, asciende a US\$ 16,081, valor que es igual al resultado de multiplicar la diferencia temporal de US\$ 69,316, por la tasa de impuesto a la renta que se espera recuperar el mismo, en este caso, la tasa es de 23.2%.

El registro contable del activo por impuesto a la renta diferido es como sigue:

Empresa XYZ			
DIARIO GENERAL			
Fecha	Detalle	Debe	Haber
Año 1	-----X-----		
	Activo por impuesto a la renta diferido	\$ 16.081	
	Gasto beneficio impuesto a la renta diferido		\$ 16.081
	r/ Para registrar activo por impuesto a la renta diferido.		
		\$ 16.081	\$ 16.081

- **Segundo Año – Año 2018**

En el año 2017, contablemente los camiones terminaron de ser depreciados, por lo que, para el año 2018 el gasto depreciación contable

es de cero; sin embargo, el gasto fiscal relacionado con la depreciación de los vehículos para el mencionado año; es de, US\$ 104,000, por lo cual, en el año 2018, el gasto contable es menor que el gasto fiscal, lo que deriva en una disminución del activo por impuesto a la renta diferido de US\$ 24,128 (US\$ 104,000*23.2%)

El registro contable de esta disminución del activo por impuesto a la renta diferido, es como sigue:

Empresa XYZ			
DIARIO GENERAL			
Fecha	Detalle	Debe	Haber
Año 2	-----x-----		
	Gasto beneficio impuesto a la renta diferido	\$ 24.128	
	Activo por impuesto a la renta diferido		\$ 24.128
	r/ Para registrar reverso - disminución del activo por impuesto a la renta diferido		
		\$ 24.128	\$ 24.128

Recordemos que al 31 de diciembre de 2018 el saldo del activo por impuesto a la renta diferido, asciende a US\$ 24,128, como se evidencia a continuación:

Concepto	Valor Contable	Valor Fiscal	Diferencia	Activo por Impuesto a la Renta Diferido	Saldo Activo por Impuesto a la Renta Diferido
	... En U.S.Dólares...				
Costo Histórico	520.000	520.000	-	-	-
Gasto depreciación - Año 1	(173.333)	(104.000)	69.333	16.085	16.085
Gasto depreciación - Año 2	(173.333)	(104.000)	69.333	16.085	32.171
Gasto depreciación - Año 3	(173.333)	(104.000)	69.333	16.085	48.256
Gasto depreciación - Año 4	-	(104.000)	(104.000)	(24.128)	24.128
Gasto depreciación - Año 5	-	(104.000)	(104.000)	(24.128)	-
Total	(0)	-	-	-	-

- **Tercer Año – Año 2019**

Finalmente, en el año 2019, el camión termina de ser depreciado tanto fiscal, como contablemente, por lo que, en dicho año, el activo por impuesto a la renta diferido reconocido en años anteriores, es revertido en su totalidad. El registro contable, es como sigue:

Empresa XYZ DIARIO GENERAL			
Fecha	Detalle	Debe	Haber
Año 3	-----X-----		
	Gasto beneficio impuesto a la renta diferido	\$ 24.128	
	Activo por impuesto a la renta diferido		\$ 24.128
	r/ Para registrar reverso - disminución del activo por impuesto a la renta diferido		
		\$ 24.128	\$ 24.128

Cabe señalar que aun cuando la normativa tributaria vigente no contempla el reconocimiento específico de impuestos diferidos en relación a la diferencia en las vidas útiles de los activos, la NIC 12 exige el reconocimiento de activos por impuestos diferidos, cuando sea probable que la entidad disponga de ganancias fiscales en el futuro, para realizar el activo por impuestos diferidos.

3.1.2. Aplicación de la NIC 12 - Diferencias en Revalúo,

Caso práctico (Supuestos Básicos):

La empresa “XYZ” tiene una maquinaria que, en libros contables se encuentra totalmente depreciada; sin embargo, en el año 2015, la misma aún se encuentra operando. De acuerdo a la NIC-16 Inmuebles, Maquinaria y Equipo se debe aplicar un modelo de revalorización de activos, con lo cual, se le asignará un nuevo valor de \$225.500 (valor de mercado) y una nueva vida útil estimada de 3 años. La Compañía no cuenta con accionistas domiciliados en paraísos fiscales, y ha informado oportunamente su composición societaria.

Solución del caso práctico:

La contabilización de un revalúo, se debe registrar como un aumento del patrimonio, que al final de la vida útil del activo, formará parte de los resultados acumulados.

Las Normas Internacionales de Información Financiera requieren o permiten que determinadas partidas se reconozcan en otro resultado integral. Ejemplo de estas partidas son los cambios en el importe en libros procedente de la revaluación de las propiedades, planta y equipo, tal como lo establece la NIC

Cuando un activo se revalúa a efectos fiscales, y esa revaluación está relacionada con una revaluación contable practicada en un periodo anterior, o con una que se espera realizar en algún periodo posterior, los efectos fiscales de la revaluación contable y del ajuste en la base fiscal se reconocerán en otro resultado integral en los periodos en que tienen lugar.

El registro contable de la revalorización, entonces es como se muestra a continuación:

Empresa XYZ			
DIARIO GENERAL			
Fecha	Detalle	Debe	Haber
Año 1	-----x-----		
	Maquinaria	\$ 225.500	
	Otros resultados integrales		\$ 225.500
	r/ Para registrar la revaluación de la maquinaria		
		\$ 225.500	\$ 225.500

Aplicación NIC 12:

- **Primer Año – Año 2015**

La NIC 12 exige que se reconozca un pasivo por impuestos diferidos en el caso de haberse realizado revaluaciones de activos.

La NIC 12 exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del periodo se registran también en los resultados. Para las transacciones y otros sucesos reconocidos fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio), cualquier efecto impositivo relacionado también se reconoce fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio). En este sentido, los impuestos corrientes y los impuestos diferidos deberán reconocerse fuera del resultado si se relacionan con partidas que se reconocieron fuera del resultado. Por lo tanto, los impuestos corrientes y los impuestos diferidos que se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo periodo o en otro diferente en otro resultado integral, deberán reconocerse en otro resultado integral.

Por lo antes dicho, el reconocimiento del pasivo por impuesto a la renta diferido en el presente caso, al igual que el revalúo, deberá ser reconocido contra la misma cuenta contable, tal como se evidencia a continuación:

Empresa XYZ			
DIARIO GENERAL			
Fecha	Detalle	Debe	Haber
Año 1	-----x-----		
	Otros resultados integrales	\$ 49.610	
	Pasivo diferido		\$ 49.610
	r/ Para registrar el pasivo por impuesto a la renta diferido relacionado con el revalúo de un activo fijo.		
		\$ 49.610	\$ 49.610

Al ser la base contable (US\$ 225,500) mayor a la base fiscal (US\$ 0) por US\$ 225,500, se determina una diferencia temporaria imponible (activo contable > activo fiscal), ya que su reversión aumentará la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta en el futuro, ya que, de acuerdo al artículo 28 “gastos generales deducibles” del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, cuando un contribuyente haya procedido a la revaluación de activos, la depreciación correspondiente a dicho revalúo no será deducible, si se asigna un nuevo valor a activos completamente depreciado, no se podrá volverlos a depreciar.

En este caso, el pasivo por impuesto a la renta diferido, asciende a US\$ 49,610 que es el resultado de multiplicar la diferencia temporaria imponible de US\$ 225,500, por la tasa de impuesto a la renta a la que se espera descontar el mismo, en este caso, la Compañía espera pagar un mayor impuesto a la renta en el futuro relacionado a la no deducibilidad del gasto depreciación del revalúo a un 22%.

- **Segundo Año – Año 2016**

En el segundo año, la Compañía debe registrar financieramente, la depreciación del revalúo por US\$ 75,167 (US\$ 225,500 / 3 años de vida útil estimada), de la siguiente manera:

Empresa XYZ			
DIARIO GENERAL			
Fecha	Detalle	Debe	Haber
Año 2	-----X-----		
	Gasto depreciación maquinaria	\$ 75.167	
	Depreciación acumulada maquinaria		\$ 75.167
	r/ Por la depreciación del primer año		
		\$ 75.167	\$ 75.167

Tal como mencionamos anteriormente, de acuerdo a la normativa tributaria, el gasto depreciación relacionado con el revalúo, se considerara como un gasto no deducible, lo que genera una disminución en el pasivo por impuesto a la renta diferido por US\$ 16,537, que es el resultado de multiplicar el gasto no deducible por depreciación del revalúo (US\$ 75,167), por la tasa a la que se está liquidando dicha diferencia temporaria (22%). Este registro se muestra a continuación:

Empresa XYZ
DIARIO GENERAL

Fecha	Detalle	Debe	Haber
Año 2	-----X-----		
	Pasivo diferido	\$ 16.537	
	Gasto beneficio impuesto a la renta diferido		\$ 16.537
	r/ Por reverso pasivo por impuesto a la renta diferido		
		\$ 16.537	\$ 16.537

El reverso del pasivo por impuesto a la renta diferido por revalorizaciones del activo, debe registrarse en resultados del año corriente, de acuerdo con la NIC 12 (Impuestos a las ganancias).

- **Tercer Año – Año 2017**

En el tercer año, que corresponde al segundo año de depreciación, se vuelve a registrar el gasto depreciación que deberá ser considerado como no deducible, lo que genera, nuevamente una disminución del pasivo por impuesto a la renta diferido, tal como se muestra a continuación:

Empresa XYZ			
DIARIO GENERAL			
Fecha	Detalle	Debe	Haber
Año 3	-----x-----		
	Pasivo diferido	\$ 16.537	
	Gasto beneficio impuesto a la renta diferido		\$ 16.537
	r/ Por reverso pasivo por impuesto a la renta diferido		
		\$ 16.537	\$ 16.537

El saldo del pasivo por impuesto a la renta diferido al 31 de diciembre del año 2017, asciende a US\$ 16,537, valor que será reversado en el último año de vida útil; es decir, en el año 2018.

Finalmente, de acuerdo con la NIC 16, el superávit de revaluación de un elemento de propiedades, planta y equipo incluido en el patrimonio podrá ser transferido directamente a ganancias acumuladas, cuando se produzca la baja en cuentas del activo. En este caso, el registro contable sería como sigue:

Empresa XYZ			
DIARIO GENERAL			
Fecha	Detalle	Debe	Haber
Año 4	-----x-----		
	Otros resultados integrales	\$ 175.890	
	Resultados acumulados		\$ 175.890
	r/ Por reclasificación a resultados acumulados.		
		\$ 175.890	\$ 175.890

Los US\$ 175,890 corresponden al valor neto entre el revalúo inicial de US\$ 225,500 y el reconocimiento del pasivo por impuesto a la renta diferido, relacionado con dicho revalúo por (US\$ 49,610).

Cabe señalar que, en la práctica, las compañías tienen dificultad para determinar el año al cual corresponden las ganancias acumuladas que son registradas en esta cuenta contable.

3.2. APLICACIÓN DE LA NIC 12 – DIFERENCIAS EN COSTOS POR PRESTAMOS (NIC 23),

Caso práctico (Supuestos Básicos):

El 01 de Enero de 2015, la empresa “XYZ” ha solicitado un préstamo a una entidad financiera del exterior, por US\$ 3,200.000 con el propósito de empezar la construcción del edificio, donde funcionarán sus nuevas oficinas. La obra será financiada en su totalidad con el préstamo obtenido.

La entidad financiera desembolsará el dinero al inicio de la obra, para lo cual han convenido pagar una tasa del 2% de interés anual con el plazo de un año.

La tasa de interés activa del Banco Central para el mes de enero 2015, fue de 7.84%; es decir, la tasa a la que se contrató el préstamo no excedía la tasa referencial del Banco Central de Ecuador. A pesar de esto la compañía no registro dicho crédito en el Banco Central.

La obra se termina en el mes de Noviembre, motivo por el cual, con el dinero relacionado con la última cuota del dinero recibido, se cubrieron ciertas modificaciones y gastos administrativos relacionados con la obra, que en conjunto no modifican sustancialmente la construcción.

La Compañía no cuenta con accionistas domiciliados en paraísos fiscales, y ha informado oportunamente su composición societaria.

Solución del caso práctico:

- **Primer Año – Año 2015**

Tal como se indica en el capítulo anterior, de acuerdo a la NIC 23, se tomará como parte del costo de los activos aptos el costo del préstamo que sea directamente aplicable a la producción, adquisición o construcción de dicho activo.

Así mismo establece que se deberá reconocer otros costos por préstamos como un gasto en el periodo en el que se haya incurrido en ellos.

Por lo dicho anteriormente, a continuación se incluye un resumen tanto de los costos por el préstamo que deberán ser capitalizados, como de aquellos que deberán ser cargados al gasto, de acuerdo a la tabla de amortización del préstamo solicitado:

AMORTIZACIÓN 3.200.000,00
TASA 2%
PLAZO 12

AÑOS	MONTO	CAPITAL	INTERÉS	CUOTA
0	\$ 3.200.000,00			
1	\$ 2.961.409,29	\$ 238.590,71	\$ 64.000,00	\$ 302.590,71
2	\$ 2.718.046,77	\$ 243.362,52	\$ 59.228,19	\$ 302.590,71
3	\$ 2.469.816,99	\$ 248.229,77	\$ 54.360,94	\$ 302.590,71
4	\$ 2.216.622,62	\$ 253.194,37	\$ 49.396,34	\$ 302.590,71
5	\$ 1.958.364,37	\$ 258.258,26	\$ 44.332,45	\$ 302.590,71
6	\$ 1.694.940,95	\$ 263.423,42	\$ 39.167,29	\$ 302.590,71
7	\$ 1.426.249,06	\$ 268.691,89	\$ 33.898,82	\$ 302.590,71
8	\$ 1.152.183,33	\$ 274.065,73	\$ 28.524,98	\$ 302.590,71
9	\$ 872.636,28	\$ 279.547,04	\$ 23.043,67	\$ 302.590,71
10	\$ 587.498,30	\$ 285.137,98	\$ 17.452,73	\$ 302.590,71
11	\$ 296.657,56	\$ 290.840,74	\$ 11.749,97	\$ 302.590,71
12	\$ 0,00	\$ 296.657,56	\$ 5.933,15	\$ 302.590,71
		\$ 3.200.000,00	\$ 431.088,51	\$ 3.631.088,51
	Gastos administrativos		(\$ 5.933,15)	
	Total destinado para la obra	3.200.000,00	425.155,36	

Al recibir el dinero por parte de la institución financiera, la Compañía deberá registrar esta transacción, de la siguiente manera:

Empresa XYZ			
DIARIO GENERAL			
Fecha	Detalle	Debe	Haber
Año 1	-----X-----		
	Bancos	\$ 3.200.000	
	Préstamos financieros por pagar		\$ 3.200.000
	r/ Por crédito financiero recibido para la construcción del edificio.		
		\$ 3.200.000	\$ 3.200.000

Posterior a esto, conforme se vayan realizando los desembolsos para la construcción del edificio, el dinero obtenido del crédito requerido a la institución financiera, se irá registrando en el “proyecto A en proceso”, cuando la obra se encuentre terminada, el registro contable por todos estos cargos será como sigue:

Empresa XYZ			
DIARIO GENERAL			
Fecha	Detalle	Debe	Haber
Año 1	-----X-----		
	Proyecto "A" en proceso	\$ 3.200.000	
	Bancos		\$ 3.200.000
	r/ Para registrar la capitalización del crédito recibido.		
		\$ 3.200.000	\$ 3.200.000

Debido a que los desembolsos recibidos entre los meses de enero y noviembre, han sido identificados como parte de la construcción del edificio, los costos financieros relacionados con dichos desembolsos deberán ser registrados como parte de la construcción, conforme se van devengando, según la tabla de

amortización pactada, el registro contable de la capitalización de los intereses, contra el pago de los mismos, es como se muestra a continuación:

Empresa XYZ			
DIARIO GENERAL			
Fecha	Detalle	Debe	Haber
Año 1	-----X-----		
Enero	Proyecto "A" en proceso	\$ 64.000	
Febrero	Proyecto "A" en proceso	\$ 59.228	
Marzo	Proyecto "A" en proceso	\$ 54.361	
Abril	Proyecto "A" en proceso	\$ 49.396	
Mayo	Proyecto "A" en proceso	\$ 44.332	
Junio	Proyecto "A" en proceso	\$ 39.167	
Julio	Proyecto "A" en proceso	\$ 33.899	
Agosto	Proyecto "A" en proceso	\$ 28.525	
Septiembre	Proyecto "A" en proceso	\$ 23.044	
Octubre	Proyecto "A" en proceso	\$ 17.453	
Noviembre	Proyecto "A" en proceso	\$ 11.750	
	Gasto ISD	\$ 21.258	
	Bancos		\$ 425.155
	Cuenta por pagar ISD		\$ 21.258
	r/ Para registrar la capitalización de los costos por el préstamo recibido.		
		\$ 446.413	\$ 446.413

Mientras tanto, en el mes de Diciembre el registro contable relacionado la cuota del último mes que será empleada para cubrir con los gastos administrativos, y por ende, no será capitalizada, es como sigue:

Empresa XYZ			
DIARIO GENERAL			
Fecha	Detalle	Debe	Haber
Año 1	-----X-----		
	Gastos financieros	\$ 5.933	
	Gasto ISD	\$ 297	
	Banco		\$ 5.933
	Cuenta por pagar ISD		\$ 297
	r/ Para registrar gastos incurridos al terminar la obra		
		\$ 6.230	\$ 6.230

Cabe señalar que, debido a que el crédito va a ser cancelado a una entidad financiera del exterior, se debe pagar también el respectivo impuesto a la salida de divisas (ISD) del 5%, tal como lo señala el artículo 156 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador. “El hecho generador del ISD lo constituye la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero.”

Aplicación NIC 12:

Cabe señalar que aun cuando la normativa tributaria vigente no contempla el reconocimiento específico de impuestos diferidos en relación a la diferencia en costos por préstamos capitalizados, la NIC 12 requiere que se reconozcan dichos impuestos diferidos cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales

futuros mayores (menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales.

Al ser la base contable (US\$ 425,155) mayor a la base fiscal (US\$ 0) por US\$ 425,155, se determina una diferencia temporaria imponible (activo contable > activo fiscal), ya que su reversión aumentará la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta en el futuro, ya que, de acuerdo al artículo 10 “deducciones” de la Ley de Régimen Tributario Interno, no serán deducibles los intereses en la parte que exceda de las tasas autorizadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, así como tampoco los intereses y costos financieros de los créditos externos no registrados en el Banco Central del Ecuador.

En este caso, el pasivo por impuesto a la renta diferido, asciende a US\$ 93,534 que es el resultado de multiplicar la diferencia temporaria imponible de US\$ 425,155, por la tasa de impuesto a la renta a la que se espera descontar el mismo, en este caso, la Compañía espera pagar un mayor impuesto a la renta en el futuro relacionado a la no deducibilidad del gasto interés por el crédito recibido, a un 22%, conforme el edificio se vaya depreciando y los costos por prestamos pasen a formar parte del gasto.

El registro contable del pasivo por impuesto a la renta diferido, es como sigue:

Empresa XYZ			
DIARIO GENERAL			
Fecha	Detalle	Debe	Haber
Año 1	-----X-----		
	Gasto beneficio impuesto a la renta diferido	\$ 93.534	
	Pasivo diferido		\$ 93.534
	r/ Para registrar el pasivo por impuesto a la renta diferido relacionado con la capitalización de costos por préstamos que serán no deducibles en el futuro.		
		\$ 93.534	\$ 93.534

Finalmente, en el año 1 se deberá registrar la reclasificación del proyecto en proceso a Edificios, tal como se muestra a continuación:

Empresa XYZ			
DIARIO GENERAL			
Fecha	Detalle	Debe	Haber
Año 1	-----X-----		
	Edificios	\$ 3.625.155	
	Proyecto "A" en proceso		\$ 3.625.155
	r/ Para registrar reclasificación de proyectos en proceso, a Edificios.		
		\$ 3.625.155	\$ 3.625.155

- **Segundo Año – Año 2016:**

Una vez que se terminó con la construcción del edificio, la compañía ha decidido depreciar el edificio conforme lo señalan las normas fiscales, es decir con una vida útil de 20 años. Debido a que fiscalmente los costos por financiamiento aún no han sido registrados como parte de los resultados, recién

al registrar el gasto de la depreciación del edificio, dichos costos por financiamiento serán registrados en el gasto.

El registro contable de la depreciación del edificio es como sigue:

Empresa XYZ			
DIARIO GENERAL			
Fecha	Detalle	Debe	Haber
Año 2	-----x-----		
	Gasto depreciación edificio (Capital)	\$ 160.000	
	Gasto depreciación edificio (Costo por préstamo)	\$ 21.258	
	Depreciación edificio		\$ 181.258
	r/ Para registrar gasto depreciación primer año.		
		\$ 181.258	\$ 181.258

En este caso el gasto no deducible relacionado al financiamiento del crédito, asciende a US\$ 21,258 en el primer año de depreciación.

Por otra parte, los US\$ 160,000, están directamente relacionados con el capital solicitado a la Compañía, el cual, constituye un gasto deducible y corresponde a la depreciación del crédito capitalizado, mismo que solicitado para la construcción de la obra por US\$ 3,200,000; dividido para los 20 años de vida útil determinada por la Compañía para el edificio.

En este año también se deberá registrar el reverso del pasivo por impuesto a la renta diferido relacionado con gasto no deducible del año 2016. El reverso deberá ser efectuado por US\$ 4,677 que corresponde al 22% de los US\$

21,258 considerados como no deducibles por el motivo descrito anteriormente.

El registro contable es como sigue:

Empresa XYZ			
DIARIO GENERAL			
Fecha	Detalle	Debe	Haber
Año 2	-----x-----		
	Pasivo diferido	\$ 4.677	
	Gasto beneficio impuesto a la renta diferido		\$ 4.677
	r/ Para registrar el reverso del pasivo por impuesto a la renta diferido relacionado con el primer año de		
		\$ 4.677	\$ 4.677

- **Tercer Año y siguientes:**

En este año y hasta que el edificio termine de depreciarse, se deberá registrar el reverso del pasivo por impuesto a la renta diferido relacionado con gasto no deducible de cada año, hasta que el pasivo por impuesto a la renta diferido se reverse completamente. Tal como se evidencia a continuación:

Empresa XYZ
DIARIO GENERAL

Fecha	Detalle	Debe	Haber
	-----X-----		
Año 3	Pasivo diferido	\$ 4.677	
Año 4	Pasivo diferido	\$ 4.677	
Año 5	Pasivo diferido	\$ 4.677	
Año 6	Pasivo diferido	\$ 4.677	
Año 7	Pasivo diferido	\$ 4.677	
Año 8	Pasivo diferido	\$ 4.677	
Año 9	Pasivo diferido	\$ 4.677	
Año 10	Pasivo diferido	\$ 4.677	
Año 11	Pasivo diferido	\$ 4.677	
Año 12	Pasivo diferido	\$ 4.677	
Año 13	Pasivo diferido	\$ 4.677	
Año 14	Pasivo diferido	\$ 4.677	
Año 15	Pasivo diferido	\$ 4.677	
Año 16	Pasivo diferido	\$ 4.677	
Año 17	Pasivo diferido	\$ 4.677	
Año 18	Pasivo diferido	\$ 4.677	
Año 19	Pasivo diferido	\$ 4.677	
Año 20	Pasivo diferido	\$ 4.677	
Año 21	Pasivo diferido	\$ 4.677	
	Gasto impuesto a la renta diferido		\$ 88.857
	r/ Para registrar el reverso del pasivo por impuesto a la renta diferido de cada año.		
		\$ 88.857	\$ 88.857

3.3. APLICACIÓN DE LA NIC 12 – DIFERENCIAS EN DETERIORO (NIC 36),

Caso práctico (Supuestos Básicos):

El 31 de diciembre del 2014, la Compañía XYZ que se dedica a la extracción de petróleo adquirió maquinaria por US\$ 12, 000,000. Para esta máquina, la Compañía estimó una vida útil de 10 años, y ha decidido utilizar el método de línea recta para depreciarlo. La máquina no cuenta con un valor residual.

Al 31 de diciembre del 2015, el monto que la compañía espera obtener por la venta de la máquina en condiciones normales tanto para el comprador como para la compañía (vendedor), antes de deducir los costes estimados de remediación ambiental donde opera esta máquina es de US\$ 14,000,000. El costo de remediación ambiental para el sector donde opera esta máquina ha sido estimado en US\$ 6, 500,000.

Adicionalmente, la Compañía determino que el valor de acuerdo al mercado, para vender la máquina es de US\$ 10, 000,000. Los costos relacionados con la venta ascienden a US\$ 1, 500,000.

Solución del caso práctico:

Con estas consideraciones, a continuación determinaremos si el valor de la máquina se encuentra deteriorado:

En este caso, el valor razonable correspondería a la oferta que tiene la compañía para vender la máquina, por US\$ 10, 000,000; menos los costos de venta que se han estimado en US\$ 1, 500,000; da como resultado, que el valor razonable menos los costos de venta ascienden a US\$ 8, 500,000.

El valor de uso de la máquina será, en este caso, de US\$ 7, 500,000; monto que corresponde a la estimación de los flujos netos de efectivo a recibir por la venta al final de la vida útil de la máquina de US\$ 14, 000,000, menos los US\$ 6, 500,000 que se estiman ser empleados en la remediación ambiental del sector donde opera la máquina.

Como mencionamos anteriormente, el valor recuperable, será el mayor entre los dos valores antes determinados; es decir, entre US\$ 8, 500,000 (Valor razonable – costos de venta) y US\$ 7, 500,000 (valor de uso). Por lo dicho anteriormente, el valor recuperable de la máquina es US\$ 8, 500,000

Para verificar si existe o no deterioro, debemos determinar el importe en libros de la maquinaria valor que es igual a costo de adquisición (US\$ 12, 000,000), menos la depreciación acumulada; que en este caso, correspondería a un año de depreciación por US\$ 1,200,000; es decir, el valor en libros de la máquina asciende a US\$ 10,800,000

En este caso; el valor en libros es mayor a su valor recuperable, en US\$ 2, 300,000; es decir la maquinaria se encontraría sobrevalorada por este monto, valor que corresponde al deterioro de la máquina.

Aplicación NIC 12:

- **Primer Año – Año 2015**

Tal como vimos anteriormente; contablemente, la Norma requiere reconocer un gasto por deterioro de US\$ 2, 300,000, mismo que debería registrarse de la siguiente manera:

Empresa XYZ			
DIARIO GENERAL			
Fecha	Detalle	Debe	Haber
Año 1	-----X-----		
	Gasto por deterioro en valor de máquina	\$ 2.300.000	
	Provisión por deterioro en valor de máquina		\$ 2.300.000
	r/ Para registrar la provisión por deterioro del año 1		
		\$ 2.300.000	\$ 2.300.000

De acuerdo a lo analizado en el capítulo anterior, la normativa tributaria vigente (Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno) establece que, el valor de deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo del contribuyente, será considerado como no deducible en el periodo en el que se registre contablemente; el cual podrá ser utilizado en el momento en que se transfiera el activo o a la finalización de su vida útil.

Por este motivo, la provisión por deterioro es considerada en el año como un gasto no deducible que será deducible en el año en que la maquina se venda, o termine su vida útil.

Esta diferencia entre la norma contable y la tributaria, deriva en el reconocimiento de un activo por impuesto a la renta diferido, una vez que, corresponde a una diferencia temporal deducible (activo contable < activo fiscal), ya que su reversión reducirá la utilidad gravable en el futuro.

Debido a que la Compañía no cuenta con accionistas domiciliados en paraísos fiscales, y ha informado oportunamente su composición societaria, se estima que dicho activo por impuesto a la renta diferido será devengado a una tasa del 22%.

De esta manera el activo por impuesto a la renta diferido, asciende a US\$ 506,000, valor que es igual al resultado de multiplicar la diferencia temporal de US\$ 2,300,000 por la tasa de impuesto a la renta que se espera recuperar el mismo, en este caso, es de 22%.

El registro contable del activo por impuesto a la renta diferido es como sigue:

Empresa XYZ			
DIARIO GENERAL			
Fecha	Detalle	Debe	Haber
Año 1	-----x-----		
	Activo por impuesto a la renta diferido	\$ 506.000	
	Gasto beneficio impuesto a la renta diferido		\$ 506.000
	r/ Para registrar activo por impuesto a la renta diferido		
		\$ 506.000	\$ 506.000

- **Segundo Año – Año 2016**

En el segundo año, la Compañía determina nuevamente, un deterioro de US\$ 1, 900,000, mismo que se contabiliza de la siguiente manera:

Empresa XYZ			
DIARIO GENERAL			
Fecha	Detalle	Debe	Haber
Año 2	-----x-----		
	Gasto por deterioro en valor de máquina	\$ 1.900.000	
	Provisión por deterioro en valor de máquina		\$ 1.900.000
	r/ Para registrar la provisión por deterioro del año 2		
		\$ 1.900.000	\$ 1.900.000

Lo señalado anteriormente, genera un aumento del activo por impuesto a la renta diferido de US\$ 418,000, mismo que se contabiliza de la siguiente manera:

Empresa XYZ			
DIARIO GENERAL			
Fecha	Detalle	Debe	Haber
Año 2	-----x-----		
	Activo por impuesto a la renta diferido	\$ 418.000	
	Gasto beneficio impuesto a la renta diferido		\$ 418.000
	r/ Para registrar aumento del activo por impuesto a la renta diferido.		
		\$ 418.000	\$ 418.000

- **Tercer Año – Año 2017**

Finalmente, el 31 diciembre del 2017, la compañía efectúa la venta de la máquina antes señalada por US\$ 8, 500,000. El registro contable de la venta de maquinaria, sería como sigue:

Empresa XYZ			
DIARIO GENERAL			
Fecha	Detalle	Debe	Haber
Año 3	-----x-----		
	Depreciación acumulada maquinaria	\$ 3.600.000	
	Provisión por deterioro en valor de máquina	\$ 4.200.000	
	Bancos	\$ 8.500.000	
	Gasto por deterioro en valor de máquina		\$ 4.200.000
	Maquina		\$ 12.000.000
	Ganancia en la venta de maquina		\$ 100.000
	r/ Para registrar la venta de la maquina		
		\$ 16.300.000	\$ 16.300.000

Tal como señalamos anteriormente, de acuerdo a la (Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno), el valor de deterioro de

propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo del contribuyente, será considerado como deducible, en el momento en que se transfiera el activo o a la finalización de su vida útil. Por este motivo la Compañía podrá utilizar la reversión del gasto relacionado con la provisión por deterior, como una deducción adicional, a efectos de determinar el impuesto a renta del año 2017, contablemente el efecto y registro contable, de la disminución del activo por impuesto a la renta diferido, es como sigue:

Empresa XYZ			
DIARIO GENERAL			
Fecha	Detalle	Debe	Haber
Año 3	-----X-----		
	Gasto beneficio impuesto a la renta diferido	\$ 924.000	
	Activo por impuesto a la renta diferido		\$ 924.000
	r/ Para registrar reverso - disminución del activo por impuesto a la renta diferido.		
		\$ 924.000	\$ 924.000

4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES,

4.1. CONCLUSIONES

El presente estudio servirá como una guía teórico – práctica para impartir a los estudiantes de la carrera de contabilidad y auditoría, la aplicación de la NIC 12 en las empresas del país, lo que permitirá sus usuarios aprovechar ofertas laborales, ya que, en la actualidad todas las compañías requieren que sus empleados en estas áreas conozcan de este tema.

La aplicación de la NIC 12 permite analizar y evaluar la tasa efectiva de tributación que tienen las compañías año tras año, lo que les permite tener una planificación fiscal más real, lo que a su vez les permite optimizar el pago de impuestos al fisco.

La aplicación adecuada de las NIIF´S y NIC´S en las empresas del país puede generar grandes beneficios económicos al contar con información más clara, real y transparente, en la búsqueda de ganar mercado local y capitalizar oportunidades en negocios fuera del país.

Debido a los efectos que puede ocasionar la aplicación de la NIC 12 en la contabilidad de las compañías ecuatorianas, más la falta de normativa fiscal que acompañe la aplicación total de la NIC 12, la aplicación de dicha norma, en muchos casos, está basada en el criterio de sus usuarios; más no, en el adecuado manejo que ésta exige.

4.2. RECOMENDACIONES

Debido a que la aplicación de la NIC 12, es relativamente nueva en el país, su estudio y análisis debe constituir parte fundamental de formación de los estudiantes de la carrera de contabilidad y auditoría.

Es de vital importancia que, para la aplicación de la NIC 12, las empresas en general, den un alto grado de importancia y revisión previo a la determinación de partidas relacionadas con esta norma, ya que, una mala interpretación de las mismas, podría generar discrepancias con la autoridad tributaria, que a su vez deriven en pérdidas monetarias para la Compañía.

Es importante que la compañía documente de manera adecuada los cálculos y los análisis que sustentan las decisiones tomadas, en caso de que la autoridad tributaria requiera de una mayor explicación de alguna partida, ya que como observamos a lo largo de este estudio, se requiere hacer varios análisis extracontables para determinar asientos y ajustes que deban ser aplicados a la contabilidad de las empresas.

BIBLIOGRAFÍA,

(s.f.).

Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). (1996). NIC 12 Impuesto a las Ganancias.

Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. (Septiembre de 1998). NIC 37, Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes .

Ediciones Legales. (Mayo de 2000). *Fiel Web*.

Hansen - Holm. (s.f.). *Implementando las NIIF en el Ecuador*. Obtenido de hansen-holm.com:
<http://www.lacamara.org/website/images/Seminarios/Material/FEBRERO2011/m-el-proceso-de-implementar-las-niff-02-02-2011.pdf>

Hansen Holm & Co. (2009). *NIIF Teoría y Práctica*. Guayaquil: Distribuidora de Textos del Pacífico S.A.

IFRS Foundation. (s.f.). Obtenido de http://www.ifrs.org/The-organisation/Documents/2015/WhoWeAre_Spanish_JAN_2015.pdf

IFRS Foundation. (s.f.). Obtenido de <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/Official-Unaccompanied-IFRS-Translations.aspx>

IFRS Foundation and the IASB. (21 de 10 de 2015). *IFRS Foundation*. Obtenido de <http://www.ifrs.org/About-us/Pages/What-are-IFRS.aspx>

Mario Arturo Hansen-Holm, M. T.-H.-H. (2009). *NIIF Teoría y Práctica*. Guayaquil: Distribuidora de Texto del Pacífico S.A.

NIC-NIIF. (2011). Obtenido de Cronología de IASC y IASB:
<http://www.nicniif.org/home/iasb/cronologia-de-iasc-y-iasb.html>

Superintendencia de Compañías. (2008). Resolución No. 08.G.DSC.010 (Cronograma de aplicación obligatoria de las normas internacionales e información financiera "NIIF" por parte de las compañías y entes sujetos al control y vigilancia de la superintendencia de compañías).

Tu Guía Contable. (s.f.). Obtenido de Box: <https://www.box.com/s/kf08viiil1agcvhh7reaq>

Zavala, P. A. (2011). *Aplicación Práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF, NIC, CINIIF, SIC) Análisis y Comentarios*. Lima: Pacífico Editores S.A.C.

ANEXOS

Anexo 1

NIC's – NIIF's vigentes

Normas Internacionales de Contabilidad Vigentes	
NIC 1	Presentación de Estados
NIC 2	Inventarios
NIC 7	Estados de Flujo de Efectivo
NIC 8	Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores
NIC 10	Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance
NIC 11	Contratos de Construcción (Se deroga con la NIIF 15)
NIC 12	Impuesto a las Ganancias
NIC 16	Propiedades, Planta y Equipo
NIC 17	Arrendamientos
NIC 18	Ingresos Ordinarios (Se deroga con la NIIF 15)
NIC 19	Beneficios a los Empleados
NIC 20	Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales
NIC 21	Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera
NIC 23	Costos por Intereses
NIC 24	Informaciones a Revelar sobre Partes Relacionadas
NIC 26	Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro
NIC 27	Estados Financieros Consolidados y Separados
NIC 28	Inversiones en Empresas Asociadas
NIC 29	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias
NIC 32	Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar
NIC 33	Ganancias por Acción
NIC 34	Información Financiera Intermedia
NIC 36	Deterioro del Valor de los Activos
NIC 37	Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes
NIC 38	Activos Intangibles
NIC 39	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición
NIC 40	Propiedades de Inversión
NIC 41	Agricultura

Normas Internacionales de Información Financiera Vigentes	
NIIF 1	Adopción, por Primera Vez, de las Normas Internacionales de Información Financiera
NIIF 2	Pagos Basados en Acciones
NIIF 3	Combinaciones de Empresas
NIIF 4	Contratos de Seguros
NIIF 5	Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas
NIIF 6	Exploración y Evaluación de Recursos Minerales
NIIF 7	Instrumentos Financieros: Información a Revelar
NIIF 8	Segmentos operativos
NIIF 9	Instrumentos Financieros
NIIF 10	Estados Financieros Consolidados
NIIF 11	Acuerdos Conjuntos
NIIF 12	Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades
NIIF 13	Medición del Valor Razonable
NIIF 14	Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas
NIIF 15	Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes (Entrará en vigencia en Enero 2017)

Fuente: (IFRS Foundation)

Anexo 2

Cronograma emitido por la Superintendencia de Compañías, para publicar el cronograma para la adopción de NIIF'S y NIC'S en el país.

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

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

2. Aplicarán a partir del 1 de enero del 2011: Las compañías que en base a su estado de situación financiera cortado al 31 de diciembre de cada año, presenten cifras iguales o superiores a las previstas en el artículo primero de esta resolución, adoptarán por el Ministerio de la Ley y sin ningún trámite, las NIIF completas, a

partir del 1 de enero del año subsiguiente, pudiendo adoptar por primera vez las NIIF completas en una sola ocasión; por tanto, si deja de usarla durante uno o más períodos sobre los que informa o elige adoptarla nuevamente con posterioridad, ajustará sus estados financieros como si hubiera estado utilizando NIIF completas en todos los períodos en que dejó de hacerlo; las compañías Holding o tenedoras de acciones, que voluntariamente hubieren conformado grupos empresariales; las compañías de economía mixta y las que bajo la forma jurídica de sociedades constituya el Estado y entidades del sector público; las sucursales de compañías extranjeras u otras empresas extranjeras estatales, paraestatales, privadas o mixtas, organizadas como personas jurídicas y las asociaciones que éstas formen y que ejerzan sus actividades en el Ecuador.

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

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

Se establece el año 2011 como período de transición; para tal efecto este grupo de compañías deberán elaborar y presentar sus estados financieros comparativos con observancia a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), a partir del año 2011 (Superintendencia de Compañías, 2008)

Anexo 3

Información a Revelar – NIC 12

Se deberá revelar la siguiente información:

- El gasto (o ingreso) tributario procedente de las actividades operacionales tiene que ser revelado en forma separada en el estado de resultados.
- El total de impuestos corrientes y diferidos procedente de partidas contabilizadas en patrimonio.
- El gasto tributario de operaciones discontinuadas relacionado con:
 - La ganancia o pérdida derivada de la discontinuación, y\
 - Los resultados de las actividades ordinarias de la operación discontinuada en cada uno de los años presentados

- El importe del gasto (ingreso) para efectos tributarios correspondiente a cambios de políticas contables o correcciones de errores que se han incluido en el resultado por no haberse podido registrar de forma retroactiva.
- Los principales componentes del gasto fiscal, tales como:
 - El gasto tributario del período
 - Los ajustes al impuesto corriente por efectos de ejercicios anteriores
 - El gasto por impuesto diferido relacionado con:
 - El origen o reverso de las diferencias temporales, y
 - Cambios en los tipos impositivos, o la aparición de nuevos impuestos
- La reducción del gasto tributario tanto del período como de los impuestos diferidos, a través del uso de pérdidas o créditos tributarios, o diferencias temporales de períodos anteriores que no habían sido reconocidos

- El castigo (o reverso) de un activo por impuestos diferidos
- Una explicación de los cambios en las tasas impositivas aplicables, comparado con el período contable anterior
- Cualquiera de las siguientes conciliaciones (o las dos), explicando en cada caso cómo se han calculado las tasas impositivas:
 - Una conciliación numérica entre el gasto tributario y el resultado de multiplicar la utilidad contable por las tasas impositivas aplicables, por ejemplo:

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
Utilidad antes de impuestos	200	200	300	300
Tarifa estatutaria de impuesto	24%	23%	22%	22%
Impuesto a la renta local	48	46	66	66
Diferencias Permanentes * tarifa impuesto	-	12	-	6
Provisión del impuesto	48	58	66	72

Realizado por: Sebastian Lascano.
Fuente: NIC 12 Impuestos a las Ganancias.

- Una conciliación numérica entre la tasa impositiva efectiva en promedio y las tasas impositivas aplicables, por ejemplo:

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
Tarifa de impuesto	24%	23%	22%	22%
Gastos no deducibles * tarifa impuesto	-	6%	-	2%
Tasa efectiva de tributación	24%	29%	22%	24%

Realizado por: Sebastian Lascano.
Fuente: NIC 12 Impuestos a las Ganancias.

- El importe y la fecha de vencimiento (si existe) de las diferencias temporales deducibles y las pérdidas y créditos fiscales no aplicados, para los que no se ha reconocido un activo por impuestos diferidos en el balance general.
- El total de los importes de las diferencias temporales asociadas con inversiones en filiales, sucursales, coligadas y negocios conjuntos para las cuales no han sido reconocidos pasivos por impuestos diferidos.
- Impuestos diferidos y corrientes relacionados con partidas que han sido contabilizadas en patrimonio.
- Para cada tipo de diferencia temporal:
 - El importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el balance

- El importe del ingreso o gasto por impuestos diferidos reconocido en el estado de resultados (si no resulta evidente en los movimientos reflejados en los importes del balance)
- Esta información también es requerida para cada tipo de pérdida o crédito tributario no utilizado.
- El importe de un activo por impuestos diferidos y la naturaleza de la evidencia que apoya su reconocimiento cuando:
 - Su utilización depende de futuras utilidades imponibles, en exceso de las que son originadas por el reverso de diferencias temporarias imponibles existentes; y,
 - La entidad ha sufrido pérdidas tributarias en el período actual o en el período anterior, bajo la misma jurisdicción tributaria
- Cualquier consecuencia tributaria de dividendos propuestos después de la fecha de balance, que no fueron provisionados.

- Donde haya diferentes consecuencias tributarias si las utilidades son retenidas o distribuidas, la naturaleza de las potenciales consecuencias tributarias que podrían surgir del pago de dividendos a los accionistas:
 - Esta revelación debe cuantificar los importes siempre que las consecuencias sean fácilmente determinables. Cuando las consecuencias no se pueden determinar fácilmente, se deberá revelar este hecho.

Anexo 4

Consideraciones para determinar la vida útil de un activo – NIC 16

Para determinar la vida útil del elemento de propiedades, planta y equipo, se tendrán en cuenta todos los factores siguientes:

- La utilización prevista del activo. El uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere del mismo.
- El desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.
- La obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo. Las reducciones futuras esperadas en el precio de venta de un elemento que se elabore utilizando un activo podría indicar la expectativa de obsolescencia técnica o comercial del activo, lo cual, a

su vez, podría reflejar una reducción de los beneficios económicos futuros incorporados al activo.

- Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.
 - La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización, o tras haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a los mismos. Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un activo es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

Anexo 5

Costos por préstamos susceptibles de capitalización – NIC 23

Los costos por préstamos que son directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto, son aquellos costos por préstamos que podrían haberse evitado si no se hubiera efectuado un desembolso en el activo correspondiente. Cuando una entidad toma fondos prestados que destina específicamente a la obtención de un activo apto, los costos por préstamos relacionados con éste pueden ser fácilmente identificados.

Puede resultar difícil identificar una relación directa entre préstamos recibidos concretos y activos aptos, para determinar qué préstamos podrían haberse evitado. Esta dificultad se pone de manifiesto, por ejemplo, cuando la actividad financiera de la entidad está centralizada. También aparecen dificultades cuando un grupo de entidades utiliza una gama variada de instrumentos de deuda para obtener financiación a diferentes tasas de interés, y presta luego esos fondos, con diferentes criterios, a otras entidades del grupo. También pueden surgir dificultades cuando se usan préstamos

expresados o referenciados a una moneda extranjera, cuando el grupo opera en economías altamente inflacionarias, y cuando se producen fluctuaciones en las tasas de cambio. Como resultado de lo anterior, la determinación del importe de los costos por préstamos que son directamente atribuibles a la adquisición de un activo apto puede resultar difícil, y se requiere la utilización del juicio profesional para realizarla.

En la medida en que los fondos se hayan tomado prestados específicamente con el propósito de obtener un activo apto, la entidad determinará el importe de los mismos susceptibles de capitalización como los costos por préstamos reales en los que haya incurrido por tales préstamos durante el periodo, menos los rendimientos conseguidos por la inversión temporal de tales fondos.

Según los acuerdos financieros relativos a los activos aptos, podría suceder que la entidad obtenga los fondos, e incurra en los correspondientes costos por préstamos, antes de que los mismos sean usados total o parcialmente para hacer desembolsos en el activo en cuestión. En estas circunstancias, la totalidad o una parte de los fondos a menudo se invierten temporalmente a la espera de efectuar los desembolsos correspondientes en el citado activo apto. Para determinar la cuantía de los costos por

préstamos susceptibles de ser capitalizados durante un periodo, se deducirá de los costos por préstamos incurridos cualquier rendimiento obtenido por tales fondos.

En la medida en que los fondos de una entidad procedan de préstamos genéricos y los utilice para obtener un activo apto, la misma determinará el importe de los costos susceptibles de capitalización aplicando una tasa de capitalización a los desembolsos efectuados en dicho activo. La tasa de capitalización será el promedio ponderado de los costos por préstamos aplicables a los préstamos recibidos por la entidad, que han estado vigentes en el periodo, y son diferentes de los específicamente acordados para financiar un activo apto. El importe de los costos por préstamos que una entidad capitaliza durante el periodo, no excederá del total de costos por préstamos en que se ha incurrido durante ese mismo periodo.

En algunas circunstancias, podría ser adecuado incluir todos los préstamos recibidos por la controladora y sus subsidiarias al calcular el promedio ponderado de los costos por préstamos; en otros casos, sin embargo, será adecuado utilizar, para cada subsidiaria, un promedio ponderado de los costos por préstamos atribuibles a sus propios préstamos.

Anexo 6

Identificación de un activo que podría estar deteriorado – NIC 36

Fuentes externas de información:

- Existen indicios observables de que el valor del activo ha disminuido durante el periodo significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.
- Durante el periodo han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera, o bien en el mercado al que está destinado el activo.
- Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han sufrido incrementos que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que disminuyan su importe recuperable de forma significativa.

- El importe en libros de los activos netos de la entidad es mayor que su capitalización bursátil.

Fuentes internas de información:

- Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo.
- Durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la entidad. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, planes para disponer del activo antes de la fecha prevista, y la reconsideración como finita de la vida útil de un activo, en lugar de indefinida.
- Se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, peor que el esperado.

La evidencia obtenida a través de informes internos, que indique un deterioro del valor del activo, incluye la existencia de:

- a) Flujos de efectivo para adquirir el activo, o necesidades posteriores de efectivo para operar con él o mantenerlo, que son significativamente mayores a los presupuestados inicialmente;
- b) Flujos netos de efectivo reales, o resultados, derivados de la operación del activo, que son significativamente peores a los presupuestados;
- c) Una disminución significativa de los flujos de efectivo netos o de la ganancia de operación presupuestada, o un incremento significativo de las pérdidas originalmente presupuestadas procedentes del activo; o
- d) Pérdidas de operación o flujos netos negativos de efectivo para el activo, cuando las cifras del periodo corriente se suman a las presupuestadas para el futuro.

Esta Norma exige comprobar, al menos anualmente, el deterioro del valor de un activo intangible con una vida útil indefinida o todavía no disponible para su uso, así como de la plusvalía. El concepto de materialidad o importancia relativa se aplicará al identificar si es necesario estimar el importe recuperable de un activo. Por ejemplo, si los cálculos previos muestran que el importe recuperable de un activo es significativamente superior a su importe en libros, la entidad no necesitará

volver a estimar su importe recuperable, siempre que no haya ocurrido ningún evento que pudiera haber eliminado esa diferencia. De forma similar, los análisis preliminares podrían mostrar que el importe recuperable de un activo no es sensible a uno o varios de los indicios enumerados anteriormente.

En conclusión, si las tasas de interés de mercado u otras tasas de mercado de rendimiento de las inversiones se hubiesen incrementado durante el periodo, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del importe recuperable del activo en los siguientes casos:

- Cuando no sea probable que la tasa de descuento utilizada al calcular el valor en uso del activo vaya a verse afectado por el incremento de estas tasas de mercado. Por ejemplo, los incrementos en las tasas de interés a corto plazo pueden no tener un efecto significativo en la tasa de descuento aplicada para un activo al que le resta todavía una larga vida útil.
- Cuando resulte probable que la tasa de descuento, utilizada al calcular el valor en uso del activo, vaya a verse afectada por el incremento en esas

tasas de mercado, pero los análisis previos de sensibilidad sobre el importe recuperable muestran que:

- Es improbable que se vaya a producir una disminución significativa en el importe recuperable, porque es probable que los flujos futuros de efectivo se vean aumentados (por ejemplo, en algunos casos, la entidad podría ser capaz de demostrar que puede ajustar sus ingresos de actividades ordinarias para compensar cualquier incremento en las tasas de mercado); o
- Es improbable que de la disminución del importe recuperable resulte un deterioro del valor que sea significativo.

Si existiese algún indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor, esto podría indicar que, la vida útil restante, el método de depreciación (amortización) o el valor residual del activo, necesitan ser revisados y ajustados de acuerdo con la Norma aplicable a ese activo, incluso si finalmente no se reconociese ningún deterioro del valor para el activo considerado.

Anexo 7 – NIC 36

Composición de las estimaciones de los flujos de efectivo futuros

Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros incluirán:

- a) Proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización continuada del activo;
- b) Proyecciones de salidas de efectivo en las que sea necesario incurrir para generar las entradas de efectivo por la utilización continuada del activo (incluyendo, en su caso, los pagos que sean necesarios para preparar al activo para su utilización), y puedan ser atribuidas directamente, o distribuidas según una base razonable y uniforme, a dicho activo; y
- c) Los flujos netos de efectivo que, en su caso, se recibirían (o pagarían) por la disposición del activo, al final de su vida útil.

Los flujos de efectivo futuros se estimarán, para el activo, teniendo en cuenta su estado actual. Estas estimaciones de flujos de efectivo futuros no incluirán entradas o salidas de efectivo futuras estimadas que se espera que surjan de:

- a) Una reestructuración futura en la que la entidad no se ha comprometido todavía; o
- b) Mejoras o aumentos del rendimiento de los activos.

Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán:

- a) Entradas o salidas de efectivo por actividades de financiación; o
- b) Cobros o pagos por el impuesto a las ganancias.

La estimación de los flujos netos de efectivo a recibir (o a pagar), por la disposición de un activo al final de su vida útil, será el importe que la entidad espera obtener por la venta del elemento, en una transacción en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, después de deducir los costos estimados de la disposición.