

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

DECLARACIÓN y AUTORIZACIÓN

Yo, Janneth Paulina Cando Garzón, C.I. 1713935961 autor del trabajo de graduación intitulado:
"Reforma Tributaria del Impuesto a la Renta por la Aplicación de NIIF en la Contabilidad Ecuatoriana", previa a la obtención del grado académico de MAGISTER EN DERECHO
TRIBUTARIO en la Facultad de Jurisprudencia:

- 1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, de conformidad con el artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.
- 2.- Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través de sitio web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de Universidad.

Quito, 17 de octubre del 2017


Janneth Paulina Cando Garzón
C.I. 1713935961

Anexo: Por favor agregar a la copia de la sustentante.

[Firma]

2017/10/12

Pontificia Universidad Católica del Ecuador
Facultad de Jurisprudencia
Maestría en Derecho Tributario



Quito, 28 de septiembre de 2017

Señor Doctor
Iñigo Salvador
Decano
Facultad de Jurisprudencia
En su despacho

De mi consideración:

El motivo de la presente es darle a conocer mi informe respecto de la tesis previa a la obtención del título de Magíster en Derecho Tributario, elaborada por la **JANETH CANDO GARZÓN**, intitulada **"REFORMA TRIBUTARIA DEL IMPUESTO A LA RENTA POR LA APLICACIÓN DE NIIF EN LA CONTABILIDAD ECUATORIANA"**.

Es importante señalar, señor Decano, que, dada la alta carga académica que tenía a la fecha, el 15 de junio de 2017 solicité una prórroga para la presentación del presente informe (o en su defecto que se nombrare otro lector), la cual, hasta la presente fecha, no ha merecido una respuesta de parte de la Facultad.

Considero que la voluminosa investigación, ha sido estructurada de forma adecuada, partiendo de lo general, como es el análisis del Impuesto a la Renta, para seguir con un análisis de las NIIF y la relación directa que ciertas normas contables han tenido con el primero, los inconvenientes que la adopción de las NIIF han tenido en materia de la aplicación del Impuesto a la Renta, así como un análisis pormenorizado de los casos en que se presentan afectaciones a los contribuyentes, y una cronología de las reformas tributarias que se han llevado a cabo, con el fin de que la normativa tributaria se "adapte" a las NIIF y corrija graves efectos para los contribuyentes.

El trabajo concluye con una propuesta de reforma normativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, y su Reglamento, de tal forma que la normativa tributaria se acople en forma adecuada a la normativa financiera, y viceversa.

De igual forma, en mi opinión, la maestrante ha transmitido sus ideas, a lo largo de todo el trabajo, en forma muy sistemática y ordenada, contando con fuentes bibliográficas y normativas adecuadas, y exponiendo ejemplos que ayudarán a la comprensión de conceptos contables, para quienes no están familiarizados con éstos.

Las conclusiones y recomendaciones del trabajo, sencillas en cuanto a su formulación, son un gran aporte para corregir el Impuesto a la Renta

Av. 12 de Octubre 1076 y Roca
Apartado postal 17-01-2184
Telf: 593-2-2991630/1
Quito - Ecuador

12 OCT 2017

Pontificia Universidad Católica del Ecuador
Facultad de Jurisprudencia
Maestría en Derecho Tributario



ecuatoriano, así como a comprender el impacto que pueden causar las NIIF en los contribuyentes obligados a aplicar éstas.

En la parte de forma, he detectado muy pocos errores tipográficos y ortográficos, los cuales no desmerecen la calidad del trabajo realizado.

Con los antecedentes señalados, después de haber analizado a profundidad el referido trabajo de investigación, considero que el mismo es acreedor a la nota de **diez sobre diez puntos (10/10)**.

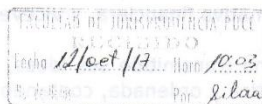
Solicito a Usted señor Decano, de considerarlo apropiado y como parte de la obligación de vinculación de la Universidad para con la sociedad, así como la de aportar con soluciones a los problemas del país, se envíe copia del referido trabajo, a la Presidencia de la República, a la Comisión del Régimen Económico y Tributario y su Regulación y Control de la Asamblea Nacional, al Servicio de Rentas Internas, así como a la Superintendencia de Compañías.

Reiterando mis altos sentimientos de consideración y estima, suscribo.

Atentamente,

Roberto Silva Legarda, LL.M.

Profesor de Derecho Tributario



*Señal: Por favor agregar a la
carpeta de la estudiante. Gracias.
Gh.
2017/07/19*

Quito, a 18 de julio de 2017

Doctor
Gonzalo Vaca Dueñas
**SECRETARIO ABOGADO DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL ECUADOR.-**

De mi consideración:

Con relación a su atento oficio No. 231-SJ-17 de 22 de mayo de 2017, mediante el que se me comunica que he sido designado como profesor informante de la Disertación intitulada **"REFORMA TRIBUTARIA DE IMPUESTO A LA RENTA POR LA APLICACION DE NIIF EN LA CONTRABILIDAD ECUATORIANA"**, elaborada por la señorita **JANNETH PALUINA CANDO GARZON**, previo a la obtención del título de Magister en Derecho Tributario, me permito poner a su consideración el siguiente informe:

La Tesis remitida cumple con los requisitos metodológicos formales necesarios en este tipo de investigaciones. La investigación se centra en un tema con un alto contenido técnico contable, pero que genera un impacto fuerte en las relaciones tributarias, como es el caso de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). En la tesis se analizan varios casos en los que la aplicación de esta normativa, genera impactos o complicaciones en materia tributaria y concluye proponiendo una reforma legal que permita matizar la aplicación de la normativa financiera a efectos de hacerla compatible con la normativa tributaria. El tema expresa un problema de actualidad, por lo que su tratamiento resulta oportuno.

La investigación ha sido desarrollada con seriedad y solvencia académica por lo que considero que cumple con los requisitos propios de una investigación de este nivel.

Por los argumentos expuestos, considero que la tesis merece ser aprobada con la nota de NUEVE SOBRE DIEZ.

Atentamente,


Dr. Sandro Vallejo Aristizábal
PROFESOR INFORMANTE

Recibido 19/07/2017



**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA**

**DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE
MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO**

**“REFORMA TRIBUTARIA DEL IMPUESTO A LA RENTA POR LA
APLICACIÓN DE NIIF EN LA CONTABILIDAD ECUATORIANA”**

**PROFESOR DIRECTOR:
DR. JUAN IGNACIO MALDONADO**

**MAESTRANTE:
JANNETH PAULINA CANDO GARZÓN**

QUITO, OCTUBRE 2017

Dedicatoria

A mamá quien va a sonreír con este logro y
a papá quien se va a sentir orgulloso de mí.

Janneth Paulina

Agradecimiento

Siempre daré gracias a Dios, porque sin Él
yo no soy nada.

Janneth Paulina

Resumen

Dentro de la lista de impuestos con los que cuenta un sistema tributario, puede encontrarse el “Impuesto a la Renta” el mismo que dependiendo de la jurisdicción tendrá consideraciones y tratamientos diferentes, pero en muchos casos tomará un poco de información contable para su determinación.

Si la información contable constituye la base para la determinación del Impuesto a la Renta, es menester que las normativas tributarias consideren los conceptos contables existentes para establecer si los ingresos reportados constituyen ingresos gravados, no gravados o exentos; o para el caso de los gastos si éstos son deducibles o no deducibles; de manera que el contribuyente tenga claro cómo proceder al momento de realizar la respectiva conciliación tributaria.

Sin embargo, es necesario aclarar que la normativa contable no puede en ninguna manera imponerse sobre una norma tributaria, pues no pueden siquiera tratarse de la misma manera. La normativa contable es creada por una entidad privada, de un país extranjero, que busca la razonabilidad de los estados financieros, mientras que la normativa tributaria es creada por organismos estatales que buscan establecer condiciones para la determinación de los impuestos en el país, sea con propósitos de recaudación u otros propios del establecimiento de los tributos.

De la misma manera si la norma contable no puede imponerse a la tributaria, tampoco ésta última puede determinar los criterios de reconocimiento de una partida en los estados financieros, aun cuando indique que es para efectos tributarios, pues el concepto reconocimiento es netamente contable y en el caso del Impuesto a la Renta, está complementemente vinculado a lo que indique la normativa tributaria. No se debe olvidar que para ello es que existe el concepto de conciliación tributaria.

Esta disertación busca, por un lado, dar un sentido claro a la independencia que debe tener la normativa tributaria con respecto a las disposiciones contables; y por otro lado, proporcionar claridad para el tratamiento tributario de partidas contables sobre las cuales no existe una definición clara en la ley tributaria y sus reglamentos.

Introducción

Desde el año 2010 muchas entidades en el Ecuador presentan sus estados financieros basados en Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

En “las NIIF”, como muchos les llaman, se encuentra nuevos conceptos, que en muchos casos son realmente nuevos y en otros son conceptos ya establecidos en las NEC (Normas Ecuatorianas de Contabilidad) de los cuáles el mayor número de contadores y empresarios tenía desconocimiento, pues a la final más que normas contables lo que se aplicaba eran límites tributarios para “evitar” los gastos no deducibles, en lo que la mayoría de gente empezó a llamar “contabilidad tributaria”.

Con la obligación por parte de la Superintendencia de Compañías, respecto de la aplicación de NIIF en las empresas que están bajo su control, empezaron jornadas de estudio de la norma por parte de cada entidad y se develaron una serie de criterios de reconocimiento y medición, propios de la actividad contable, de los cuáles la mayoría de contables y empresarios tenía desconocimiento.

De esta manera nace el primer conflicto entre la normativa contable y la tributaria, respecto a cómo deben ser tratados estos “nuevos conceptos”. La situación se complica aún más cuando se busca aplicar la NIC 12, norma que trata acerca del Impuesto a las Ganancias, lo que en Ecuador equivale al Impuesto a la Renta, y aparecen los conceptos de “impuestos diferidos”.

Mientras muchos contribuyentes empiezan a aplicar la norma y defender el reconocimiento de estos impuestos diferidos, la Administración Tributaria emite una circular en la que prácticamente indica que éstos no pueden ser aplicados, o eso es lo que concluyeron muchos contribuyentes, y así comienza una discusión entre contribuyentes y Administración Tributaria y un dolor de cabeza para los contadores que no saben a la final cómo proceder.

Como es de suponer, ha habido muchos pronunciamientos por parte de la Administración Tributaria y es así que en el año 2014 dentro de la Ley de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, por primera vez en la legislación se tratan éstos

temas “NIIF” no solo en cuanto a los famosos impuestos diferidos sino en otros conceptos que debían considerarse dentro del texto propio de la Ley de Régimen Tributario y su reglamento.

Sin embargo, aunque la reforma ayudó mucho en regular lo que años anteriores constituía un tema confuso y en ciertos casos se percibía como un perjuicio al contribuyente que nunca había manejado ciertos conceptos como el deterioro por ejemplo; no contempla todos los conceptos y trae nuevas confusiones respecto al tratamiento que se le debe otorgar a ciertas partidas medidas al valor razonable o que se ven afectadas por valoraciones netamente financieras. Adicionalmente sigue existiendo confusión con el tratamiento de impuestos diferidos.

Es por ello que esta disertación busca encontrar un equilibrio entre las dos normativas, en el sentido de que exista claridad para el contribuyente, pero a la vez no se impongan nuevos conceptos que deban ser aceptados por la normativa tributaria.

Tabla de Contenidos

Capítulo I.....	1
El Impuesto a la Renta.....	1
1.1. Conceptos generales del Impuesto a la Renta.....	1
1.1.1. Naturaleza, efectos económicos e incidencia del impuesto a la renta	2
1.2. El Impuesto a la Renta en el Ecuador	6
1.2.1. Objeto	7
1.2.2. Sujetos	9
1.2.3. Exenciones.....	10
1.2.4. Deducciones.....	12
Capítulo II.....	17
Las Normas Internacionales de Información Financiera	17
2.1. Antecedentes.....	17
2.2. Definiciones	18
2.3. Composición de las Normas Internacionales de Información Financiera	19
2.4. International Accounting Standards Board (IASB) en la emisión de las NIIF	20
2.5. Propósito de las Información Financiera basada en NIIF	21
2.6. El reconocimiento y la medición de las partidas contables	22
2.6.1. Reconocimiento.....	23
2.6.2. Medición.....	25
2.7. Descripción general de las principales normas	27
Capítulo III	41
Implicaciones contables acerca de la determinación del Impuesto a la Renta	41
3.1. La determinación del gasto/ingreso de impuesto a la renta	41

3.1.1. Determinación del Impuesto a la Renta Corriente	43
3.1.1.1. Reconocimiento y medición.....	44
3.1.2. Determinación del Impuesto a la Renta Diferido.....	45
Capítulo IV	74
Análisis de las regulaciones tributarias por los efectos de la contabilidad bajo NIIF	74
4.1. Evolución de las reformas realizadas para la regulación del tratamiento tributario por la adopción de Normas Internacionales de Información Financiera	74
4.2. Normas para la determinación del impuesto a la renta corriente.....	92
4.3. Normas para la determinación del impuesto a la renta diferido	95
4.3.1. Inventarios.....	96
4.3.2. Contratos de Construcción	97
4.3.3. Provisión por desmantelamiento	98
4.3.4. Deterioro de Propiedades, Planta y Equipo.....	99
4.3.5. Provisiones	100
4.3.6. Activos no corrientes disponibles para la venta	102
4.3.7. Activos Biológicos	103
4.3.8. Depreciación y Amortización de Activos No Corrientes en contratos contemplados por la Ley de Hidrocarburos	105
4.3.9. Amortización de pérdidas.....	106
4.3.10. Créditos fiscales no utilizados.....	108
4.4. Inconvenientes actuales de la aplicación de la normativa tributaria en concordancia con la técnica contable	109
4.4.1. Reconocimiento de Pasivos por Impuestos Diferidos.....	110
4.4.2. Tratamiento de partidas medidas a Valor Razonable - Ganancias/Pérdidas no realizadas	127

4.4.3. Tratamiento de resultados financieros producto de mediciones a Valor Presente	132
Capítulo V.....	137
Reforma Tributaria al Impuesto a la Renta	137
6.1. Texto de la Reforma Tributaria.....	137
6.1.1. Texto de la reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno	137
6.1.2. Texto de la reforma a la Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno	143
6.2. Descripción de los efectos de la aplicación de la reforma tributaria propuesta.....	148
Conclusiones y Recomendaciones.....	150
Conclusiones	150
Recomendaciones	152
Bibliografía.....	153

Índice de Cuadros

Cuadro Nro. 1 - Ingresos exentos del impuesto a la renta en la legislación ecuatoriana aplicables a las Sociedades	11
Cuadro Nro. 2 - Deducciones del impuesto a la renta en la legislación ecuatoriana aplicables a las Sociedades	14
Cuadro Nro. 3 - Deducciones del impuesto a la renta, por beneficios tributarios, en la legislación ecuatoriana aplicables a las Sociedades	15
Cuadro Nro. 4 - Descripción General de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF y NIC)	27
Cuadro Nro. 5 - Listado de Interpretaciones a las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF y SIC)	39

Índice de Ejemplos

Ejemplo Nro. 1 – Aplicación de la base fiscal de un activo – caso inventarios	52
Ejemplo Nro. 2 – Aplicación de la base fiscal de un activo – caso propiedades, planta y equipo	56
Ejemplo Nro. 3 – Aplicación de la base fiscal de un activo – caso ingreso exento en propiedades, planta y equipo	60
Ejemplo Nro. 4 – Aplicación de la base fiscal de un pasivo – caso provisiones	63
Ejemplo Nro. 5 – Aplicación de la tasa de impuesto a la renta – caso provisiones	67
Ejemplo Nro. 6 – Determinación del impuesto diferido – caso provisiones	72
Ejemplo Nro. 7 – Reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos – caso propiedades, planta y equipo	112
Ejemplo Nro. 7 – Reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos – caso venta propiedades, planta y equipo	112
Ejemplo Nro. 8 – Reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos – caso depreciación propiedades, planta y equipo	121

Índice de Figuras

Figura 1 – Ejemplo Nro. 1 – Aplicación de la base fiscal de un activo – caso inventarios	54
Figura 2 – Ejemplo Nro. 1 – Aplicación de la base fiscal de un activo – caso inventarios	55
Figura 3 – Ejemplo Nro. 2 – Aplicación de la base fiscal de un activo – caso propiedades, planta y equipo	58
Figura 4 – Ejemplo Nro. 3 – Aplicación de la base fiscal de un activo – caso ingreso exento en propiedades, planta y equipo	61
Figura 5 – Ejemplo Nro. 4 – Aplicación de la base fiscal de un pasivo – caso provisiones	64
Figura 6 – Ejemplo Nro. 5 – Aplicación de la tasa de impuesto a la renta – caso provisiones	68
Figura 7 – Ejemplo Nro. 5 – Aplicación de la tasa de impuesto a la renta – caso provisiones	69
Figura 8 – Ejemplo Nro. 6 – Determinación del impuesto diferido – caso provisiones	73
Figura 9 – Ejemplo Nro. 6 – Determinación del impuesto diferido – caso provisiones	73
Figura 10 – Ejemplo Nro. 7 - Reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos – caso venta propiedades, planta y equipo	112
Figura 11 – Ejemplo Nro. 7 - Reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos – caso venta propiedades, planta y equipo	116
Figura 12 – Ejemplo Nro. 7 - Reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos – caso depreciación de propiedades, planta y equipo	121

Capítulo I

El Impuesto a la Renta

1.1. Conceptos generales del Impuesto a la Renta

Una definición básica acerca de lo que constituyen los impuestos se la puede encontrar en cualquier texto que trate acerca de finanzas públicas, por cuanto, los impuestos constituyen una de las bases de la economía de un país. Los impuestos permiten generar ingresos de los propios habitantes para cubrir sus propias necesidades.

Según Fenochietto (2006) en su publicación, *Economía del Sector Público*, “Los impuestos constituyen la principal fuente de recursos de los Estados. Son los tributos que se establecen a los ciudadanos considerando alguna medida de su capacidad contributiva o del beneficio que han de recibir, cuyo destino son las rentas generales sin asignación específica” (p. 296).

Los impuestos a diferencia de las tasas y contribuciones, siendo tributos estos tres; no tienen asignación específica, puede ser que el ciudadano que contribuyó con dichos tributos no reciba los beneficios en la misma proporción o en la misma relación, constituyendo ésta una de las características diferenciadoras con respecto a las tasas y las contribuciones.

Dentro del amplio mundo de los impuestos, se encuentra el que constituye objeto de esta disertación, el impuesto a la renta. Según Fenochietto (2006), “Son impuestos generales a la renta aquéllos que gravan toda la afluencia de riqueza” (p. 301), de la aseveración del

autor se puede extraer una de las primeras características del impuesto a la renta, que está relacionada con su propio nombre, es un impuesto a los ingresos, a las rentas percibidas.

Patiño Ledesma (2004), en su obra, Sistema Tributario Ecuatoriano, realiza una aclaración a lo que a renta se refiere, “En el sentido común la renta, se considera como el valor que perciben las personas, sociedades o gobiernos en un período de tiempo, derivados del trabajo individual o la propiedad de los factores de producción” (p. 107)

Parafraseando a lo expresado en los párrafos anteriores, se puede definir como impuesto a la renta al tributo que grava los ingresos obtenidos por una persona natural o jurídica, por el capital o trabajo, en un período de tiempo determinado.

Es importante tener claro el concepto expuesto, para entender la vinculación que existe entre éste tributo y la información financiera, pues ésta última es la fuente de donde se obtiene la información de la renta objeto de gravamen. En esta disertación se va a tratar netamente el impuesto a la renta de las sociedades; sin embargo, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad pueden encontrar este documento útil en función de lo que es aplicable a su determinación del impuesto a la renta.

1.1.1. Naturaleza, efectos económicos e incidencia del impuesto a la renta

Fenochietto (2006) expone en su obra acerca de tres teorías que se han esbozado en relación con la naturaleza del impuesto a la renta:

1. Es un impuesto al capital de las corporaciones y sociedades alcanzadas, constituyendo un impuesto parcial al patrimonio. Esta posición se funda en el hecho de no poder deducirse el costo del capital propio.
2. Es un impuesto al beneficio económico de las empresas, considerando su mecanismo de liquidación. Según esta postura, el gravamen es un gasto más de las firmas que en el largo plazo persiguen maximizar sus beneficios.
3. Es un impuesto al retorno del capital corporativo, es decir, de las empresas alcanzadas. De acuerdo con esta postura el impuesto reduce el beneficio de las empresas alcanzadas por el gravamen y no el de las otras. (p. 491)

De acuerdo a la autora cada una de estas tres posturas tiene una parte de razón con respecto a la naturaleza del impuesto a la renta. Una de las que más complementa lo que se asevera en esta disertación, es la segunda postura, considerar al impuesto a la renta como un gravamen sobre el beneficio económico de las empresas que se considera un gasto más para las mismas; sin embargo, Fenochietto (2006) afirma que en esta postura “el impuesto, que en definitiva es soportado por los propietarios de las firmas es neutral dado que no modifica las decisiones atinentes a previos y producción. En una determinada situación la carga excedente es cero de acuerdo con Stiglitz (1993)” (p. 492).

Cuando las entidades realizan sus análisis de inversión y recuperación de la misma, proyectan el efecto del impuesto a la renta en su utilidad; sin embargo, si en una determinada situación la carga del mismo es excedente, no necesariamente asumirán el impuesto, es

posible que lo trasladen a un tercero a través del incremento de precios o la minimización de los costos, lo que le permita a la entidad mantener su negocio en marcha.

De acuerdo con Fenochietto (2006) los efectos económicos de este impuesto se pueden analizar en tres aspectos: a) La inversión en activos físicos, b) la decisión de distribuir o no utilidades y c) la forma de financiar las inversiones. Esto por cuanto el impuesto a la renta en las sociedades implica una mayor presión en un sector de la economía.

Los impuestos influyen en la toma de decisiones respecto a la inversión en activos fijos, “si el beneficio derivado de un proyecto supera el costo de oportunidad, entonces el proyecto debe realizarse” (Fenochietto, 2006, p. 493); por tanto, un impuesto sobre las utilidades de las entidades hace que se requiera una tasa de retorno más alta.

El efecto en la distribución de las utilidades, está ligado con dos aspectos: Por un lado, el hecho de la fortaleza y posición que otorga a una entidad el que reparta dividendos a sus accionistas y por otro lado el gravamen que un país pueda tener por la distribución de utilidades, en forma de dividendos, a la persona natural. Si bien es cierto que una entidad que reparte sus utilidades demuestra solidez financiera, su decisión de repartición de utilidades va a estar vinculada con el gravamen vigente para ese período.

Las empresas tienen dos fuentes de financiamiento, el propio y el de terceros; el propio tomado de su mismo capital generado a través de la utilidad no distribuida, así como de los aportes de los socios o accionistas; y el segundo a través de créditos con terceros.

Las entidades deben tomar la decisión respecto de a qué tipo de financiamiento acceder, “la mayoría de las legislaciones permiten deducir los intereses por préstamos tomados de terceros, pero no los dividendos ni el costo de oportunidad del capital de los socios, creando de esa manera una gran distorsión a favor del financiamiento con capital de terceros” (Fenochietto, 2006, p. 495); sin embargo, la alternativa de endeudamiento con terceros presenta mayores costos financieros e inconvenientes para su acceso, por ello, las entidades optan, en muchos de los casos, por el financiamiento propio.

El impuesto a la renta tiene incidencia en la migración de capitales hacia otros países, es lógico pensar que las empresas buscan pagar la menor tasa impositiva sobre sus ingresos, tal como indica Harberger (2003) cuando sostiene que:

En una economía pequeña y abierta, el país enfrenta y compite en el mercado mundial de capitales y por ende, el incremento de la tasa del impuesto a la renta de las corporaciones puede perfectamente producir migración de capital hacia otros países. Como consecuencia de ello, el capital no soporta la carga del impuesto, recayendo en los consumidores del bien producido por la empresa y por todos los trabajadores del país. (cap.7)

Lo más importante es comprender que no necesariamente el incremento de la tasa del impuesto tiene como consecuencia mayor recaudación, puede ser que con este efecto el capital migre a otros países para no tener que soportar su efecto en la tasa de retorno de inversión de la empresa; cabe indicar, que en muchos casos no es tan sencillo migrar el capital y se produce lo que ya Herberger (2003) manifestaba con respecto a que el impuesto recae en el bien producido.

Conocer la incidencia que tiene el impuesto a la renta en las sociedades permite al lector comprender por qué las diferentes jurisdicciones crean políticas tributarias que frenan la salida de los capitales y también por qué otras constituyen tasas impositivas diferentes según la actividad que desarrollan las entidades.

1.2.El Impuesto a la Renta en el Ecuador

Según Mejía Salazar (2012) “La legislación ecuatoriana no define al impuesto a la renta, pese a preverlo como uno de los principales tributos nacionales” (p. 181). Su aseveración es cierta por cuanto en la Ley de Régimen Tributario Interno no se encuentra un concepto definido acerca de lo que es el Impuesto a la Renta, solo el objeto del mismo en los artículos iniciales.

Se ha podido determinar un concepto general en la primera parte de este capítulo, concepto que nos conduce a comprender el objeto sobre el cual se grava este impuesto; pero, para complementar este concepto, se ha considerado necesario citar a Mejía Salazar (2012) cuando señala:

José A. Morales, señala que el impuesto a la renta es un impuesto directo porque recae sobre la renta, siempre considerando la capacidad económica del contribuyente, lo que acredita el principio de equidad sobre todo cuando las tarifas son de orden progresivo; es un impuesto que evidencia la misma identidad subjetiva, el sujeto pasivo de Derecho es el mismo del hecho económico, es decir grava al verdadero contribuyente, no se puede trasladar la carga impositiva. (p.181).

La apreciación de José A. Morales es bastante completa a la realidad ecuatoriana, en donde el impuesto a la renta es un impuesto directo, el mismo que dependiendo de su tarifa impositiva puede tender a ser progresivo; en la actualidad, progresivo en el caso de las personas naturales y proporcional en el caso de las sociedades, por la forma cómo están estructuradas sus tarifas.

1.2.1. Objeto

El Art. 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece el Objeto del Impuesto, señalando “Establécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley”.

El Art. 2 del mismo cuerpo legal menciona lo que define como renta de la siguiente manera:

Para efectos de este impuesto se considera renta:

1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y,

2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.

Una ampliación respecto al concepto de renta nos ofrece Patiño Ledesma (2004), cuando indica que:

La ley ecuatoriana, toma como fundamento para la imposición, el concepto de renta como “**ingreso**” realizado, entendido éste como el excedente económico o incremento neto del patrimonio, para excluir a título de deducciones, los valores que, constituyendo ingresos, se destinan al consumo, ahorro personal y a los gastos que tienden a conservación, mantenimiento y mejora de las fuentes de renta, para el caso de las actividades productivas.

Se establecen, por tanto como ingresos, los que provienen de toda clase de actividades de carácter económico, realizadas en territorio ecuatoriano, por las personas naturales, jurídicas o sociedades nacionales o extranjeras, sean estas laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, de servicio o rendimientos financieros, se incluyen aquellos que se generan a título gratuito tales como; herencias, donaciones, rifas o apuestas (p. 108).

Adicional al concepto de renta, sobre el cual están gravados los ingresos, se tiene la determinación de quién es el que paga este impuesto, de acuerdo al artículo dos, citado en párrafos anteriores, este impuesto grava los ingresos ordinarios y extraordinarios que provengan de actividades que se realizan en el país, sin tomar en cuenta el domicilio fiscal de quién es el beneficiario del ingreso; solo por el hecho de que provienen de fuente ecuatoriana se genera el impuesto.

1.2.2. Sujetos

Para comprender inicialmente qué es el sujeto activo se tomará lo que Troya (2015) dice en su obra, Manual de Derecho Tributario, cuando explica “El sujeto activo de la obligación tributaria es el ente acreedor del tributo... No siempre la ley tiene definiciones como ésta. El sujeto activo es el titular del derecho de crédito, quien, por tanto, puede legítimamente ejercitar una pretensión de cobro” (p.150).

En consecuencia, se puede deducir, que para el caso ecuatoriano, el sujeto activo es el Estado, y se complementa ésta aseveración con lo que indica el Art. 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno cuando indica, “Art. 3.- Sujeto activo.- El sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.

Respecto al sujeto pasivo, Troya (2015) indica “El sujeto pasivo de la obligación tributaria es el llamado al cumplimiento de la prestación, sea por obligación propia, sea por obligación ajena. No se requiere para tener tal condición el sufrir el gravamen, o sea, la disminución patrimonial. La carga tributaria no corre necesariamente por cuenta del sujeto pasivo y, por tanto, no es definitiva de tal calidad”.

Para el caso del impuesto a la renta, en el Ecuador, el Art. 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno cuando indica, “Art. 4.- Sujetos pasivos. - Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley. Los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, pagarán el impuesto a la renta en base de los resultados que arroje la misma”.

Es importante resaltar, que la misma ley indica, la necesidad del resultado contable, para que el sujeto pasivo (que debe llevar contabilidad), pueda determinar y pagar el impuesto a la renta.

1.2.3. Exenciones

Respecto a las exenciones del impuesto a la renta, primero es necesario conocer qué es una exención para que se pueda comprender, cuando se está ante una y cuando se está ante la no existencia del hecho generador.

El Art. 31 del Código Tributario indica “Exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social”, concluyendo de este concepto, que para que exista una exención debió haber existido antes una obligación tributaria; en otras palabras, y en este caso, no puede existir un ingreso exento, sin que éste se haya considerado conceptualmente gravado, antes de que la ley le permitiera ser exento. Troya (2015) aclara esta aseveración cuando indica:

Para que opere la exoneración debe haber nacido la obligación tributaria. Cuando una determinada situación no coincide con los supuestos del hecho generador, la obligación tributaria no llega a nacer y mal cabe afirmar que se está ante una exoneración. La ley delimita el hecho generador; en casos indica qué hechos forman parte de él; en otros señala los que no lo integran. Estas acciones de incluir y excluir no son de carácter exonerativo. (p. 198).

Las exenciones del impuesto a la renta, se las encuentra en el Capítulo III, del Título Primero, de la Ley de Régimen Tributario Interno. A continuación, se presenta un cuadro que resume las exenciones que indica la Ley:

Cuadro Nro. 1

Ingresos exentos del impuesto a la renta en la legislación ecuatoriana aplicables a las Sociedades

Exoneración	Art.
Dividendos y utilidades.	Art. 9 num.1
Obtenidos por las instituciones del Estado y por las empresas públicas.	Art. 9 num.2
Convenios internacionales.	Art. 9 num.3
Condición de reciprocidad, los de los estados extranjeros y organismos internacionales.	Art. 9 num.4
Entidades sin fines de lucro.	Art. 9 num.5
Percibidos por los institutos de educación superior estatales.	Art. 9 num.8
Inversiones no monetarias para exploración y explotación de hidrocarburos.	Art. 9 num.13
Enajenación ocasional de inmuebles.	Art. 9 num.14
Fideicomisos mercantiles.	Art. 9 num.15
Rendimientos financieros en depósitos a plazo fijo e inversiones en valores de renta fija.	Art. 9 num.15.1
Indemnizaciones por seguros.	Art. 9 num.16
Intereses pagados por trabajadores para adquisición de acciones o participaciones de la entidad.	Art. 9 num.17
Percibidos por las organizaciones previstas en la Ley de Economía Popular y Solidaria.	Art. 9 num.19

Obtenidos por los sujetos pasivos que realicen actividades exclusivas de investigación científica.	Art. 9 num.21
Transferencias económicas directas no reembolsables que entregue el Estado dentro de planes y programas de agroforestería, reforestación y similares.	Art. 9 num.21
Los rendimientos financieros originados en la deuda pública ecuatoriana.	Art. 9 num.22
Las rentas originadas en títulos representativos de obligaciones para el financiamiento de proyectos públicos desarrollados en asociación público-privada.	Art. 9 num.23
Utilidades provenientes de la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital, realizadas en bolsas de valores ecuatorianas.	Art. 9 num.24
Desarrollo de inversiones nuevas y productivas	Art. 9.1
Desarrollo de inversiones nuevas y productivas en industrias básicas	Art. 9.2
Desarrollo de proyectos públicos en asociación público-privada	Art. 9.3
Ingresos obtenidos por los sujetos pasivos que realicen actividades exclusivas de cualquier tecnología digital libre que incluya valor agregado ecuatoriano	Art. 9.4

Fuente: Ley de Régimen Tributario Interno
Elaborado: Por la autora

1.2.4. Deducciones

Las deducciones del impuesto a la renta, constituyen los valores que se restarán de los ingresos con el propósito de obtener la base imponible, o base a la cual se aplicará la tarifa del tributo. Patiño Ledesma (2004) con respecto a las deducciones, indica:

Bajo este concepto, se incluyen todas las erogaciones necesarias “que se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos”; todos esos gastos siempre que sean admitidos por la ley y en las condiciones por ella determinadas, se disminuyen de las utilidades brutas del ejercicio, para establecer la utilidad beta, la que luego de las deducciones de Ley, constituirá la base sobre la que se calcula el impuesto a la tarifa establecida en cada caso. (p. 109).

Adicional a ello, Patiño Ledesma (2004) menciona tres condiciones que deben cumplirse para que una deducción sea aceptada por la ley, sin perjuicio de lo indicado en la ley para cada caso, los requisitos que propone son:

1. Que el gasto sea necesario para el desarrollo de la actividad económica del sujeto pasivo;
 2. Que el gasto sea proporcional y se ajuste a los principios de oportunidad, causalidad y racionalidad; y,
 3. Que el gasto se haya efectuado dentro del período en el que se efectúa la deducción.
- (p.110).

En el cuadro nro. 2 se presenta un resumen de las deducciones permitidas de acuerdo a la Ley de Régimen Tributario interno, de acuerdo al Capítulo IV del Título I de la mencionada ley:

Cuadro Nro. 2

Deducciones del impuesto a la renta en la legislación ecuatoriana aplicables a las Sociedades

Deducciones	Art.
Intereses por deudas contraídas	Art. 10 num.2
Impuestos, tasas y contribuciones	Art. 10 num.3
Primas de seguro	Art. 10 num.4
Pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o delito	Art. 10 num.5
Gastos de Viaje	Art. 10 num.6
Gastos indirectos asignados desde el exterior	Art. 10 num.(...)
Depreciaciones y amortizaciones	Art. 10 num.7
Amortización de Pérdidas	Art. 10 num.8
Gastos de la nómina	Art. 10 num.9
Reservas matemáticas de riesgo en seguros	Art. 10 num.10
Provisión por cuentas incobrables	Art. 10 num.11
Impuesto a la Renta e IESS en sistemas de salario neto	Art. 10 num.12
Provisiones por desahucio y pensiones jubilares	Art. 10 num.13
Gastos devengados	Art. 10 num.14
Erogaciones en especie o servicios a favor de directivos, funcionarios o empleados	Art. 10 num.15
Gastos relacionados con vehículos	Art. 10 num.18
Gastos de publicidad	Art. 10 num.19
Gastos por regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría	Art. 10 num.20
Gastos por organización y patrocinio de eventos artísticos	Art. 10 num.22
Aportes para el fomento de las artes e innovación en cultura	Art. 10 num.23
Pérdidas	Art. 11

Amortización	Art. 12
Pagos al exterior	Art. 13
Pagos a compañías verificadoras	Art. 14

Fuente: Ley de Régimen Tributario Interno

Elaborado: Por la autora

Dentro de capítulo en donde se encuentran las deducciones, se encuentran, lo que se denomina beneficios tributarios, los mismos que también son deducciones, pero adicionales a los gastos que la entidad ha realizado, que buscan motivar una acción en el contribuyente.

Las deducciones por beneficios tributarios que se encuentran en la Ley, se encuentran en el siguiente cuadro:

Cuadro Nro. 3

Deducciones del impuesto a la renta, por beneficios tributarios, en la legislación ecuatoriana aplicables a las Sociedades

Beneficios tributarios	Art.
Deducciones adicionales en gasto nómina	
Incremento Neto de Empleos	Art. 10 num.9
Pagos a discapacitados	Art. 10 num.9
Adultos mayores y migrantes retornados	Art. 10 num.9
Gasto seguro médico	Art. 10 num.12
Compensación de estudiantes en formación dual y becas	Art. 10 num. 19
Tutores para formación dual	Art. 10 num. 20
Deducciones adicionales por el código de producción	
Capacitación Técnica	Art. 10 num.17

Mejora en la productividad	Art. 10 num.17
Gastos de viaje	Art. 10 num.17
Depreciación de maquinarias que mejoren el ambiente	Art. 10 num.7
Otras deducciones adicionales	
Servicios de telefonía (Call Centers)	Art. 10 num.21

Fuente: Ley de Régimen Tributario Interno
Elaborado: Por la autora

Otro concepto que se puede analizar dentro del capítulo de deducciones, es el concepto de impuestos diferidos, en realidad, este tema es central para esta disertación, por cuanto constituye la problemática de aplicación de NIIF; por tanto, no se abordará en este capítulo sino en el capítulo cuatro donde se trata ampliamente acerca de este tema.

Capítulo II

Las Normas Internacionales de Información Financiera

2.1. Antecedentes

De acuerdo a lo revisado en el Capítulo I se entiende que el Impuesto a la Renta se obtiene de los resultados financieros que arroje la información contable del ente; por lo que de alguna manera tiene estrecha relación con la manera cómo se miden y reconocen las partidas en los Estados Financieros, los mismos que proporcionan la información correspondiente a los resultados de la entidad.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) proveen del marco técnico bajo el cual el profesional contable puede desarrollar su actividad para la presentación de estados financieros razonables.

Las NIIF establecen los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y sucesos económicos que son importantes en los estados financieros con propósito de información general. Pueden también establecer estos requisitos con relación a transacciones y sucesos que surgen en sectores industriales específicos. (Prólogo de las Normas Internacionales de Información Financiera [NIIF], párr. 8)

Por tanto, pese a que la determinación de impuestos mantiene correlación con el Sistema Tributario que cada jurisdicción ha escogido, el impuesto a la renta tiene una base

de cálculo relacionado con los resultados financieros arrojados que están vinculados con una normativa técnica que permite llegar a ellos.

Sin embargo, es absurdo pensar que la normativa técnica contable, llamada NIIF es una norma o una ley tal como la Ley de Régimen Tributario Interno o el Código Tributario y que tiene alguna escala en el orden legislativo, pues se trata de un compendio de normas técnicas que lo que buscan es regular el trabajo realizado en el ámbito financiero de manera que se obtengan estados financieros razonables; adicional a ello es una entidad de carácter privado sin fines de lucro, llamada International Accounting Standards Board (IASB), quien las emite.

La normativa contable no puede interferir con las leyes y reglamentos que cada jurisdicción ha establecido para la determinación de sus tributos, en el caso del Impuesto a la Renta sirve como base para el cálculo del mismo; base que se ajusta a través de lo que se conoce como Conciliación Tributaria.

2.2. Definiciones

Se han vertido muchas opiniones y análisis con respecto a lo que son las NIIF, muchas refiriéndose al enfoque global que provee esta normativa; sin embargo, la definición más clara de lo que constituyen las NIIF se encuentra en el párrafo 8 del Prólogo a la normativa, y es el mismo que se ha citado en los antecedentes de este capítulo, es así que si se pretende otorgar un concepto que defina las NIIF, la autora lo define como: Un conjunto de normas técnicas que establecen los criterios de reconocimiento y medición para

incorporar las diferentes partidas contables a los estados financieros, con el propósito de entregar información razonable a los diferentes usuarios de la información.

Y en realidad es esto lo que se debe comprender de la normativa contable, que constituye una norma técnica para que el quehacer contable tenga reglas y parámetros más aun al tener en cuenta que en base a esa información los usuarios toman decisiones de inversión, crédito o de la propia continuidad del ente.

2.3. Composición de las Normas Internacionales de Información Financiera

Conocer la composición de las Normas Internacionales de Información Financiera permite comprender el objetivo que tiene el International Accounting Standards Board (IASB), con respecto al establecimiento de estándares para la presentación de estados financieros más razonables. Las NIIF comprenden:

- Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF);
- Normas Internacionales de Contabilidad (NIC);
- Interpretaciones CINIIF; y
- Interpretaciones SIC

Por lo tanto, cuando en los textos legales se observe una referencia a las NIC, se entenderá entonces que esas normas son parte del cuerpo de norma técnica contable llamado “NIIF”.

2.4. International Accounting Standards Board (IASB) en la emisión de las NIIF

Es de conocimiento de todos los profesionales que han trabajado de alguna manera en el área financiera, que existe un organismo que emite las normas contables de manera que sean de aplicación en la contabilidad de las diferentes entidades.

Para el caso de las NIIF, éste ente es el IASB, un resumen bastante claro respecto a lo que esta organización se lo puede encontrar en el documento de Introducción de las Normas Internacionales de Información Financiera, en su primera página, e indica:

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo), con sede en Londres, comenzó sus operaciones en 2001. El Consejo está comprometido con el desarrollo, para el interés público, de un conjunto de normas generales de contabilidad de elevada calidad, que exijan transparencia y comparabilidad dentro de la información contenida en los estados financieros con propósito de información general. El Consejo es seleccionado, supervisado y financiado por la Fundación IFRS (anteriormente denominada Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). La Fundación IFRS se financia mediante varios sistemas de financiación nacional, que incluyen cargos y pagos procedentes organismos reguladores y emisores de normas, organizaciones internacionales y otros organismos contables. (Introducción a las NIIF, 2016, p.1)

Es así que se entiende que el IASB como entidad sin fines de lucro realiza investigaciones y análisis que buscan desarrollar estándares de elevada calidad que permiten obtener estados financieros también de calidad.

El conocimiento de lo que es el IASB ayuda al lector a entender de mejor manera a las NIIF.

2.5. Propósito de las Información Financiera basada en NIIF

El Marco Conceptual de la Información Financiera, provee información relacionada con los principios básicos para la aplicación de las NIIF, de manera que las normas que se creen o se modifiquen conserven congruencia con el propósito de la información financiera.

Del párrafo OB2 al párrafo OB11 del Marco Conceptual, se encuentra información relacionada con el objetivo, la utilidad y limitaciones de la información financiera con propósito general, este espacio permite que se pueda identificar el porqué de la aplicación de NIIF y entender cuál es el objetivo que se percibe, de manera que posteriormente se puede diferenciar la información contable, de los cálculos tributarios para la determinación del Impuesto a la Renta.

Se puede entonces resumir, el propósito de la información financiera basada en NIIF en el siguiente punto: Proporcionar información de calidad a los inversionistas, prestamistas y otros acreedores, que sirva como una herramienta para la toma de decisiones sobre el recurso de suministros a la entidad.

Comprendiendo el objetivo primordial se puede entender por qué la normativa contable se enfoca en ciertos requerimientos y criterios para el reconocimiento y medición de las partidas que incorporan los estados financieros.

2.6. El reconocimiento y la medición de las partidas contables

Para iniciar con un criterio más amplio de lo que implica el reconocimiento y medición de las partidas contables, es necesario conocer el concepto de cada término, para ello se tomarán como referencia las definiciones que se encuentra en el Marco Conceptual de la Información Financiera que indican:

Se denomina **reconocimiento** al proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente, satisfaciendo además los criterios para su reconocimiento establecidos en el párrafo 4.38. Ello implica la descripción de la partida con palabras y por medio de una cantidad monetaria, así como la inclusión de la partida en cuestión en los totales del balance o del estado de resultados. Las partidas que satisfacen el criterio de reconocimiento deben reconocerse en el balance o en el estado de resultados. La falta de reconocimiento de estas partidas no se puede rectificar mediante la descripción de las políticas contables seguidas, ni tampoco a través de notas u otro material explicativo. (Marco Conceptual de las NIIF, 2016, párr. 4.37)

Medición es el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, para su inclusión en el balance y el estado de resultados. Para realizarla es necesaria la selección de una base o método particular de medición. (Marco Conceptual de las NIIF, 2016, párr. 4.54)

En otras palabras, cuando se habla de reconocimiento, se habla de los criterios que debe cumplir una transacción para que su partida implicada (cuenta) sea registrada como tal en la contabilidad que permitirá obtener los estados financieros; sin embargo, es a través de los criterios de medición que se conoce cuál es el importe por el cual debe reconocerse dicha partida.

Comprendiendo estos términos, se puede entonces, entender que la contabilización de una transacción no implica colocar una cuenta y un valor; sino conocer cuál es la partida que debe reconocerse, si es que se debe reconocer, y cuál es el cálculo que se debe realizar para dicha partida. Esta comprensión hace que se deduzca que no solo existe un criterio para reconocer una partida, ni una sola base de medición para reconocerla.

2.6.1. Reconocimiento

En el punto anterior se ha tratado el concepto del reconocimiento, sin embargo, en palabras más sencillas se podría decir que el reconocimiento tiene relación con el hecho de incorporar o no una partida en los estados financieros y qué partida es la que se debe incorporar.

Para mejor comprensión de esta aseveración se puede tomar como ejemplo algo tan cotidiano como la compra de un computador para la empresa, la norma contable le indica cuáles son los criterios que debe cumplir esa transacción de compra de computador para que el mismo pueda ser reconocido como “Propiedades, Planta y Equipo”, si no cumple los criterios de reconocimiento para ser un elemento de Propiedades, planta y Equipo puede ser

que tenga que ser reconocido como un gasto o en su defecto que ni siquiera tenga que incorporarse a los estados financieros. Esta es la importancia del reconocimiento.

Los dos criterios básicos para el reconocimiento de una partida en los estados financieros, se los puede resumir en dos palabras:

- Probabilidad
- Fiabilidad

La probabilidad tiene relación con el hecho de que “cualquier beneficio económico asociado con la partida, llegue a la entidad o salga de ésta” (Marco Conceptual de las NIIF, 2016, párr. 4.38). La fiabilidad en cambio tiene que ver con el poder determinar el valor de la partida de forma fiable, es importante recordar que, de acuerdo al Marco Conceptual, la información es fiable cuando es completa, neutral y libre de error.

Para ampliar esta definición de probabilidad es menester citar el párrafo 4.40 del Marco Conceptual de la Información Financiera (2016) que indica:

El concepto de probabilidad se utiliza en los criterios de reconocimiento con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a la entidad o saldrán de ésta. El concepto tiene en cuenta la incertidumbre que caracteriza el entorno en que opera la entidad. La medición del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros.

2.6.2. Medición

Quizá es en la medición de las partidas de los estados financieros en donde se encuentran la mayoría de problemas cuando de realizar una conciliación tributaria se trata, y es que, de acuerdo al Marco Conceptual de la Información Financiera, no solo existe una base de medición y esto hace que muchos cálculos a nivel tributario difieran de los realizados bajo la técnica contable, generando las diferencias acerca de las cuáles muchos autores ya han vertidos sus opiniones y análisis.

Dentro de las bases de medición, que indica el Marco Conceptual de la Información Financiera, se tiene:

- Costo Histórico
- Costo Corriente
- Valor realizable (o de liquidación)
- Valor presente

A continuación, se citan los conceptos identificados en el Marco Conceptual para la Información Financiera, respecto de las bases de medición identificadas:

Costo Histórico. - Los activos se registran por el importe de efectivo y otras partidas pagadas, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición. Los pasivos se registran al importe de los productos recibidos a cambio de incurrir en la obligación o, en algunas circunstancias (por ejemplo, en el caso de los impuestos a las ganancias), por las cantidades de efectivo

y equivalentes al efectivo que se espera pagar para satisfacer el pasivo en el curso normal de la operación. (Marco Conceptual de las NIIF, 2016, párr. 4.55 literal a)

Costo Corriente. - Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro equivalente. Los pasivos se llevan contablemente por el importe sin descontar de efectivo u otras partidas equivalentes al efectivo que se precisaría para liquidar el pasivo en el momento presente. (Marco Conceptual de las NIIF, 2016, párr. 4.55 literal b)

Valor realizable. - Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que podrían obtenerse, en el momento presente, por la venta no forzada de los mismos. Los pasivos se llevan a su valor de liquidación; es decir, los importes no descontados de efectivo o equivalentes al efectivo que se espera pagar para cancelar los pasivos en el curso normal de la operación. (Marco Conceptual de las NIIF, 2016, párr. 4.55 literal c)

Valor presente. - Los activos se llevan contablemente al valor presente, descontando las entradas netas de efectivo que se espera genere la partida en el curso normal de la operación. Los pasivos se llevan por el valor presente, descontando las salidas netas de efectivo que se espera necesitar para pagar las deudas, en el curso normal de la operación. (Marco Conceptual de las NIIF, 2016, párr. 4.55 literal d)

2.7. Descripción general de las principales normas

El siguiente cuadro pretende mostrar de manera general de lo que trata cada una de las normas, con el propósito de que el lector pueda alcanzar una idea de las diversas transacciones que se reconocen y miden bajo NIIF.

Es importante indicar que no todas las normas hablan de reconocimiento y medición, existen normas que han sido creadas para regular la información a revelar y otras que contienen principios que son de utilidad para aplicación de las demás normas.

Cuadro Nro. 4

Descripción General de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF y NIC)

Norma	Título	Última Versión	Descripción
NIIF 1	Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera	2016	El objetivo de esta NIIF es asegurar que los primeros estados financieros conforme a las NIIF de una entidad, así como sus informes financieros intermedios, relativos a una parte del periodo cubierto por tales estados financieros contienen información de alta calidad (NIIF 1, 2016, párr.1).
NIIF 2	Pagos Basados en Acciones	2016	El objetivo de esta NIIF consiste en especificar la información financiera que ha de incluir una entidad cuando lleve a cabo una transacción con pagos basados en acciones. ... requiere que la entidad refleje en el resultado del periodo

			y en su posición financiera los efectos de las transacciones con pagos basados en acciones, incluyendo los gastos asociados a las transacciones en las que se conceden opciones sobre acciones a los empleados (NIIF 2, 2016, párr.1).
NIIF 3	Combinaciones de Negocios	2016	El objetivo de esta NIIF es mejorar la relevancia, la fiabilidad y la comparabilidad de la información sobre combinaciones de negocios y sus efectos, que una entidad que informa proporciona a través de su estado financiero (NIIF 3, 2016, párr.1).
NIIF 4	Contratos de Seguro	2016	El objetivo de esta NIIF consiste en especificar la información financiera que debe ofrecer, sobre los contratos de seguro, la entidad emisora de dichos contratos (NIIF 4, 2016, párr.1).
NIIF 5	Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas	2016	El objetivo de esta NIIF es especificar el tratamiento contable de los activos mantenidos para la venta, así como la presentación e información a revelar sobre las operaciones discontinuadas (NIIF 5, 2016, párr.1).
NIIF 6	Exploración y Evaluación de Recursos Minerales	2016	El objetivo de esta NIIF es especificar la información financiera relativa a la exploración y evaluación de recursos minerales ... Una entidad aplicará esta NIIF a los desembolsos por exploración y evaluación en los que incurra (NIIF 6, 2016, párr.1 y 3).
NIIF 7	Instrumentos Financieros: Información a Revelar	2016	El objetivo de esta NIIF es requerir a las entidades que, en sus estados financieros, revelen información que permita a los usuarios evaluar: (a) la relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y en el rendimiento de la entidad; y (b) la naturaleza y alcance de los riesgos procedentes de los instrumentos financieros a los que la

			entidad se haya expuesto durante el periodo y lo esté al final del periodo sobre el que se informa, así como la forma de gestionar dichos riesgos (NIIF 7, 2016, párr.1).
NIIF 8	Segmentos de Operación	2016	Esta norma se basa en un principio básico “Una entidad revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen la naturaleza y los efectos financieros de las actividades de negocio que desarrolla y los entornos económicos en los que opera” (NIIF 8, 2016, párr.1).
NIIF 9	Instrumentos Financieros	2016	El objetivo de esta Norma es establecer los principios para la información financiera sobre activos financieros y pasivos financieros, de forma que se presente información útil y relevante para los usuarios de los estados financieros para la evaluación de los importes, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de la entidad. (NIIF 9, 2016, párr.1.1).
NIIF 10	Estados Financieros Consolidados	2016	El objetivo de esta NIIF es establecer los principios para la presentación y preparación de estados financieros consolidados cuando una entidad controla una o más entidades distintas (NIIF 10, 2016, párr.1).
NIIF 11	Acuerdos Conjuntos	2016	El objetivo de esta NIIF es establecer los principios para la presentación de información financiera por entidades que tengan una participación en acuerdos que son controlados conjuntamente (NIIF 11, 2016, párr.1).
NIIF 12	Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades	2016	El objetivo de esta NIIF es requerir que una entidad revele información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar: (a) la naturaleza de sus participaciones en otras entidades y los riesgos asociados con éstas; y (b) los efectos de esas participaciones en su situación

			financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo (NIIF 12, 2016, párr.1).
NIIF 13	Medición del Valor Razonable	2016	Esta NIIF: (a) define valor razonable; (b) establece en una sola NIIF un marco para la medición del valor razonable; y (c) requiere información a revelar sobre las mediciones del valor razonable (NIIF 13, 2016, párr.1).
NIIF 14	Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas	2016	El objetivo de esta Norma es especificar los requerimientos de información financiera para los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surgen cuando una entidad proporciona bienes o servicios a clientes a un precio o tarifa que está sujeto a regulación de tarifas (NIIF 14, 2016, párr.1).
NIIF 15	Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes	2016	El objetivo de esta Norma es establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de un contrato con un cliente (NIIF 15, 2016, párr.1).
NIIF 16	Arrendamientos	2016	Esta Norma establece los principios para el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar de los arrendamientos. El objetivo es asegurar que los arrendatarios y arrendadores proporcionen información relevante de forma que represente fielmente esas transacciones. Esta información proporciona una base a los usuarios de los estados financieros para evaluar el efecto que los arrendamientos tienen sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad (NIIF 16, 2016, párr.1).

NIC 1	Presentación de Estados Financieros	2016	Esta Norma establece las bases para la presentación de los estados financieros de propósito general, para asegurar que los mismos sean comparables, tanto con los estados financieros de la misma entidad correspondientes a periodos anteriores, como con los de otras entidades. Esta Norma establece requerimientos generales para la presentación de los estados financieros, guías para determinar su estructura y requisitos mínimos sobre su contenido (NIC 1, 2016, párr.1).
NIC 2	Inventarios	2016	El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es la cantidad de costo que debe reconocerse como un activo, para que sea diferido hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos. Esta Norma suministra una guía práctica para la determinación de ese costo, así como para el subsiguiente reconocimiento como un gasto del periodo, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable. También suministra directrices sobre las fórmulas del costo que se usan para atribuir costos a los inventarios (NIC 2, 2016, párr.1).
NIC 7	Estado de Flujos de Efectivo	2016	El objetivo de esta Norma es requerir el suministro de información sobre los cambios históricos en el efectivo y equivalentes al efectivo de una entidad mediante un estado de flujos de efectivo en el que los flujos de fondos del período se clasifiquen según si proceden de actividades de operación, de inversión o de financiación (NIC 7, 2016, p. A926).

NIC 8	Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	2016	El objetivo de esta Norma es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, de los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores. La Norma trata de realzar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, así como la comparabilidad con los estados financieros emitidos por ésta en periodos anteriores, y con los elaborados por otras entidades (NIC 8, 2016, párr.1).
NIC 10	Hechos Ocurredos después del Periodo sobre el que se Informa	2016	El objetivo de esta Norma es prescribir: (a) cuándo una entidad debería ajustar sus estados financieros por hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa; y (b) la información a revelar que una entidad debería efectuar respecto a la fecha en que los estados financieros fueron autorizados para su publicación, así como respecto a los hechos ocurridos después del periodo sobre el que informa (NIC 10, 2016, párr.1).
NIC 11	Contratos de Construcción	2014	El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los contratos de construcción. Debido a la naturaleza propia de la actividad llevada a cabo en los contratos de construcción, la fecha en que la actividad del contrato comienza y la fecha en la que termina el mismo caen, normalmente, en diferentes periodos contables. Por tanto, la cuestión fundamental al contabilizar los contratos de construcción es la distribución de los ingresos de actividades ordinarias y los costos que cada uno de ellos

			genere, entre los periodos contables a lo largo de los cuales se ejecuta (NIC 11, 2014, p. A764).
NIC 12	Impuesto a las Ganancias	2016	El objetivo de esta norma 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 estado de situación financiera de la entidad; y (b) las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros (NIC 12, 2016, p. A982).
NIC 16	Propiedades, Planta y Equipo	2016	El objetivo de esta Norma 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 (NIC 16, 2016, párr.1).
NIC 17	Arrendamientos	2015	El objetivo de esta Norma es el de prescribir, para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables adecuadas para contabilizar y revelar la información relativa a los arrendamientos (NIC 17, 2015, párr.1).

NIC 18	Ingresos de Actividades Ordinarias	2014	El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias que surgen de ciertos tipos de transacciones y otros eventos (NIC 18, 2014, p. A874).
NIC 19	Beneficios a los Empleados	2016	El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable y la información a revelar sobre los beneficios a los empleados. La Norma requiere que una entidad reconozca: (a) un pasivo cuando el empleado ha prestado servicios a cambio de beneficios a los empleados a pagar en el futuro; y (b) un gasto cuando la entidad consume el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios a los empleados (NIC 19, 2016, párr.1).
NIC 20	Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales	2016	Esta Norma trata sobre la contabilización e información a revelar acerca de las subvenciones del gobierno, así como de la información a revelar sobre otras formas de ayudas gubernamentales (NIC 20, 2016, párr.1).
NIC 21	Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera	2016	... El objetivo de esta Norma es prescribir cómo se incorporan, en los estados financieros de una entidad, las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, y cómo convertir los estados financieros a la moneda de presentación elegida (NIC 21, 2016, párr.1).
NIC 23	Costos por Préstamos	2016	Esta norma provee las pautas para que se cumpla el principio básico “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” (NIC 23, 2016, párr.1).
NIC 24	Información a Revelar sobre Partes Relacionadas	2016	El objetivo de esta Norma es asegurar que los estados financieros de una entidad contengan la información a revelar necesaria para poner de manifiesto la posibilidad de que su situación financiera y resultados del periodo puedan haberse visto afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones y saldos pendientes, incluyendo compromisos, con dichas partes (NIC 24, 2016, párr.1).
NIC 26	Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro	2016	Esta Norma se aplica a los estados financieros de planes de beneficio por retiro cuando éstos se preparan (NIC 26, 2016, párr.1).
NIC 27	Estados Financieros Separados	2016	El objetivo de esta Norma es prescribir los requerimientos de contabilización e información a revelar para inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas cuando una entidad prepara estados financieros separados (NIC 27, 2016, párr.1).
NIC 28	Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos	2016	El objetivo de esta Norma es prescribir la contabilidad de las inversiones en asociadas y establecer los requerimientos para la aplicación del método de la participación al contabilizar las inversiones en asociadas y negocios conjuntos (NIC 28, 2016, párr.1).
NIC 29	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	2016	La presente Norma será de aplicación a los estados financieros incluyendo a los estados financieros consolidados, de una entidad cuya moneda funcional es la

			moneda correspondiente a una economía hiperinflacionaria (NIC 29, 2016, párr.1).
NIC 32	Instrumentos Financieros: Presentación	2016	El objetivo de esta Norma es establecer principios para presentar los instrumentos financieros como pasivos o patrimonio y para compensar activos y pasivos financieros. Ella aplica a la clasificación de los instrumentos financieros, desde la perspectiva del emisor, en activos financieros, pasivos financieros e instrumentos de patrimonio; en la clasificación de los intereses, dividendos y pérdidas y ganancias relacionadas con ellos; y en las circunstancias que obligan a la compensación de activos financieros y pasivos financieros (NIC 32, 2016, párr.2).
NIC 33	Ganancias por Acción	2016	El objetivo de esta Norma es establecer los principios para la determinación y presentación de la cifra de ganancias por acción de las entidades, cuyo efecto será el de mejorar la comparación de los rendimientos entre diferentes entidades en el mismo periodo, así como entre diferentes periodos para la misma entidad. Aunque el indicador de las ganancias por acción tiene limitaciones a causa de las diferentes políticas contables que pueden utilizarse para determinar las “ganancias”, la utilización de un denominador calculado de forma uniforme mejora la información financiera ofrecida. El punto central de esta Norma es el establecimiento del denominador en el cálculo de las ganancias por acción (NIC 33, 2016, párr.1).
NIC 34	Información Financiera Intermedia	2016	El objetivo de esta Norma es establecer el contenido mínimo de la información financiera intermedia, así como prescribir los criterios para el reconocimiento y la medición que deben ser seguidos en los estados financieros

			intermedios, ya se presenten de forma completa o condensada para un periodo intermedio (NIC 34, 2016, p. A1304).
NIC 36	Deterioro del Valor de los Activos	2016	El objetivo de esta Norma consiste en establecer los procedimientos que una entidad aplicará para asegurarse de que sus activos están contabilizados por un importe que no sea superior a su importe recuperable. Un activo estará contabilizado por encima de su importe recuperable cuando su importe en libros exceda del importe que se pueda recuperar del mismo a través de su utilización o de su venta. Si este fuera el caso, el activo 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 (NIC 36, 2016, párr.1).
NIC 37	Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes	2016	El objetivo de esta Norma es asegurar que se utilicen las bases apropiadas para el reconocimiento y la medición de las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, así como que se revele la información complementaria suficiente, por medio de las notas, como para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento e importes, de las anteriores partidas (NIC 37, 2016, p. A1385).
NIC 38	Activos Intangibles	2016	El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra Norma. Esta Norma requiere que las entidades reconozcan un activo intangible si, y sólo si, se cumplen ciertos criterios. La Norma también

			especifica cómo determinar el importe en libros de los activos intangibles, y exige revelar información específica sobre estos activos (NIC 38, 2016, párr.1).
NIC 39	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	2016	Esta Norma se aplicará por las entidades a todos los instrumentos financieros dentro del alcance de la NIIF 9 Instrumentos Financieros si, y en la medida en que: (a) la NIIF 9 permita que se apliquen los requerimientos de la contabilidad de coberturas de esta Norma; y (b) el instrumento financiero sea parte de una relación de coberturas que cumpla los requisitos de la contabilidad de coberturas de acuerdo con esta Norma (NIC 39, 2016, párr.2).
NIC 40	Propiedades de Inversión	2016	El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de las propiedades de inversión y las exigencias de revelación de información correspondientes (NIC 40, 2016, párr.1).
NIC 41	Agricultura	2016	El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola (NIC 41, 2016, p. A1516).

Fuente: Normas Internacionales de Información Financiera
Elaborado por. Autor

Las interpretaciones a las NIIF y NIC solamente se enlistarán con el propósito de que el lector tenga un conocimiento general de su existencia.

Cuadro Nro. 5

Listado de Interpretaciones a las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF y SIC)

Norma	Título	Último año emisión
CINIIF 1	Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares	2016
CINIIF 2	Aportaciones de Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares	2016
CINIIF 4	Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento (2)	2015
CINIIF 5	Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental	2016
CINIIF 6	Obligaciones surgidas de la Participación en Mercados Específicos—Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos	2016
CINIIF 7	Aplicación del Procedimiento de Reexpresión según la NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	2016
CINIIF 10	Información Financiera Intermedia y Deterioro del Valor	2016
CINIIF 12	Acuerdos de Concesión de Servicios	2016
CINIIF 13	Programas de Fidelización de Clientes (1)	2014
CINIIF 14	NIC 19—El Límite de un Activo por Beneficios Definidos, Obligación de Mantener un Nivel Mínimo de Financiación y su Interacción	2016
CINIIF 15	Acuerdos para la Construcción de Inmuebles (1)	2014
CINIIF 16	Coberturas de una Inversión Neta en un Negocio en el Extranjero	2016
CINIIF 17	Distribuciones, a los Propietarios, de Activos Distintos al Efectivo	2016
CINIIF 18	Transferencias de Activos procedentes de Clientes (1)	2014
CINIIF 19	Cancelación de Pasivos Financieros con Instrumentos de Patrimonio	2016
CINIIF 20	Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto	2016
CINIIF 21	Gravámenes	2016

SIC-7	Introducción del Euro	2016
SIC-10	Ayudas Gubernamentales—Sin Relación Específica con Actividades de Operación	2016
SIC-15	Arrendamientos Operativos—Incentivos (2)	2015
SIC-25	Impuestos a las Ganancias—Cambios en la Situación Fiscal de una Entidad o de sus Accionistas	2016
SIC-27	Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento (2)	2015
SIC-29	Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar	2016
SIC-31	Ingresos—Permutas de Servicios de Publicidad (1)	2014
SIC-32	Activos Intangibles—Costos de Sitios Web	2016

Fuente: Normas Internacionales de Información Financiera
Elaborado por. Autor

(1) Las normas cuya vigencia se encuentra hasta el año 2014 fueron reemplazadas por la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes

(2) Las normas cuya vigencia se encuentra hasta el año 2015 fueron reemplazadas por la NIIF 16 Arrendamientos

Capítulo III

Implicaciones contables acerca de la determinación del Impuesto a la Renta

3.1. La determinación del gasto/ingreso de impuesto a la renta

Es sumamente importante para el lector, diferenciar lo que es la determinación del impuesto a la renta causado bajo las leyes de cada jurisdicción; y, el resultado como gasto o ingreso de impuesto a la renta a nivel financiero.

Esta diferencia por ningún motivo pretende decir que la normativa contable busca definir qué valores se deben tributar, pues como se aseveró en el capítulo 2 los tributos se pagan conforme las leyes.

La normativa contable lo que busca es reconocer y medir un importe relacionado con el Impuesto a la Renta e incorporarlo a los estados financieros, de manera que los usuarios de la información puedan realizar análisis respecto de sus inversiones, préstamos y acreencias.

Cuando se trata de la determinación del efecto del impuesto a la renta sobre los resultados de la compañía, financieramente se busca encontrar cuál es el impacto real de esta partida sobre el rendimiento de la compañía, y es menester indicar que para poder determinar este efecto, son las normas contables las que tienen que ajustarse a la legislación local, pues

requieren reconocer y medir partidas cuya recuperación o pago sea aceptado por las entidades de administración fiscal de cada país.

Para ejemplificar lo que la autora asevera en el párrafo anterior se va a suponer que en la legislación local no está permitido como gasto deducible el deterioro de inventarios, siendo éste el caso, la entidad no puede dejar de reconocer el deterioro de esta partida en sus estados financieros, porque simplemente no serían razonables y no estarían elaborados en base a NIIF; sin embargo, tampoco puede reconocer un valor a favor por una situación que la ley no permite, por tanto, cumple con la NIC 2, en este ejemplo, al registrar el deterioro del inventario, cumple con la NIC 12 al no reconocer un valor a favor que no es recuperable y cumple con la ley en su determinación de impuestos, a través de conciliación tributaria; al cumplir con toda la normativa, esta entidad podrá determinar cuál es el impacto real del impuesto a la renta sobre sus resultados, y de esta manera se podrán realizar proyecciones financieras para análisis de inversión, proyecciones de flujo de efectivo para análisis de valor de uso, entre otras mediciones.

Lo que se acaba de explicar en el párrafo precedente es lo que se tratará en este capítulo; comprender el efecto en resultados que tiene el impuesto a la renta.

De acuerdo a las normas contables, y en especial a la NIC 12, el efecto del impuesto a la renta en resultados, el mismo que puede ser un ingreso o un gasto, está compuesto por una parte corriente y una parte diferida, ambas se realizan con formas de cálculo diferentes pero que sumadas permiten a la entidad saber cuál es la tasa efectiva de impuesto a la renta, en otras palabras, cuál es el costo tributario en relación impuesto a la renta que tiene la entidad en determinado país y con las actividades que desarrolla.

De acuerdo con la NIC 12, se puede definir cuál es el principal problema en la contabilización del impuesto a la renta:

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 estado de situación financiera de la entidad; y
- (b) las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros. (NIC 12, 2016, p. A-982)

En resumen “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” (NIC 12, 2016, párr. 5).

A continuación, se analizará cada elemento que es parte de esta determinación del gasto (ingreso) del impuesto a la renta.

3.1.1. Determinación del Impuesto a la Renta Corriente

De acuerdo a lo mencionado en el punto anterior, el gasto (ingreso) del impuesto a la renta comprende tanto el impuesto corriente como el diferido, por tanto es imprescindible conocer qué comprende cada uno.

Quizá con el impuesto corriente es con el cual los contribuyentes han estado más familiarizados, por cuanto tiene relación con lo que siempre se ha calculado. “es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo” (NIC 12, 2016, párr.5).

3.1.1.1. Reconocimiento y medición

De acuerdo con la NIC 12:

El impuesto corriente, correspondiente al periodo presente y a los anteriores, debe ser reconocido como un pasivo en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponda al periodo presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo. (NIC 12, 2016, párr.12)

En otras palabras, cuando en la determinación de impuesto a la renta corriente se obtenga valor a pagar, se reconocerá un pasivo llamado “Impuesto a la Renta por Pagar” una vez que se hayan descontado los créditos tributarios por retenciones recibidas y anticipo de impuesto a la renta; si la entidad queda con saldo a favor entonces no se reconocerá el pasivo, sino que en su lugar el saldo quedará en una cuenta de activo de crédito tributario de impuesto a la renta. En otras palabras, el valor que quedare estaría acorde con lo que se obtiene en la declaración tributaria de impuesto a la renta.

3.1.2. Determinación del Impuesto a la Renta Diferido

El concepto, que para los contribuyentes es nuevo, es el del impuesto diferido, tal es así que muchos consideran que la NIC 12 solo trata acerca de ese tema, lo cual hace que no comprendan correctamente el enfoque de la norma.

La determinación del impuesto diferido nace por el hecho de que las normas tributarias consideran como deducción o imposición conceptos que no son necesariamente iguales a los que consideran las normas contables, como ingresos y gastos, generando diferencias, las mismas que cuando tienen un impacto futuro crean los famosos impuestos diferidos. Tal como lo indica la NIC 12 ,cuando menciona:

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. (NIC 12, 2016, p. A-982)

Por tanto, el impuesto diferido nace cuando las normas tributarias y las normas contables son diferentes; sin embargo, existe una concepción errada de esta diferencia, al pensar que la norma contable podría prevalecer a la norma tributaria, permitiendo el reconocimiento de impuestos diferidos a favor del contribuyente, aun cuando las leyes

tributarias no lo permitan, esto se produce por un error en la interpretación de la normativa contable.

La autora sostiene que la NIC 12 no pretende generar valores a favor para el contribuyente, que no están definidos como tales en la ley, la técnica contable que trata acerca de la determinación del impuesto diferido busca identificar lo permitido por la ley, antes de reconocer un activo por impuesto diferido.

En los puntos siguientes se analizará la diferencia entre un activo por impuesto diferido y un pasivo por impuesto diferido, comprendiendo el efecto que cada uno causa tanto en la norma contable como en la determinación tributaria de impuesto a la renta.

La determinación del valor que la entidad debe reconocer como impuesto diferido se lo realiza a través de un método, conocido como “Método del Pasivo basado en el Balance”. Es importante conocer bien acerca de este método, porque es ahí en donde se tiene que aplicar todos los conocimientos de técnica contable para no errar en la determinación.

3.1.2.1. Método del Pasivo Basado en el Balance

Originalmente la NIC 12 permitía el uso de un método del pasivo llamado “Método del Pasivo basado en el estado de resultados”, éste método se centra en determinar las diferencias entre la utilidad tributaria y la utilidad contable y llama a estas diferencias “Diferencias Temporales”.

Para comprender lo que son las diferencias temporales, a continuación, se conceptualizan dos términos muy utilizados en éste método:

Diferencias Temporales. – Se originan en ingresos o gastos que son considerados como tales según las normas contables, pero tributariamente no son reconocidos en el presente periodo contable (o viceversa). Existe entonces una diferencia de tiempo en el reconocimiento de los ingresos o gastos, pero estos son reconciliables, no en este periodo, pero sí en los futuros. (Hansen-Holm, 2011, p. 479)

Diferencias Permanentes. – Son aquellas diferencias entre la base contable y discal (tributaria) que nunca podrán ser superadas en el tiempo, es decir se refieren a ingresos y/o gastos que son considerados contablemente pero no tributariamente, o viceversa. En otras palabras, estas diferencias nunca podrán conciliarse en periodos tributarios futuros. (Hansen-Holm, 2011, p. 479)

El método del pasivo basado en el estado de resultados, en otras palabras, en primer lugar determina el impuesto causado y lo contabiliza; luego, utilizando la hoja de trabajo que contiene la conciliación tributaria, clasifica los ajustes en: diferencias temporales y diferencias permanentes; posteriormente, a las diferencias temporales las separa entre las que constituyen ajustes a valores registrados anteriormente, y las que constituyen nuevas diferencias; por último, realiza el registro contable de las diferencias temporales.

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo) adoptó la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, que había sido originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en octubre de 1996. La

NIC 12 Impuesto a las Ganancias sustituyó algunas partes de la NIC 12 Contabilización del Impuesto a las Ganancias (emitida en julio de 1979). (NIC 12, 2016, p. A975)

La NIC 12 revisada prohíbe el método del pasivo basado en el estado de resultados y exige la aplicación de los que se conoce como el “Método del Pasivo Basado en el Balance”.

Este método contempla las diferencias temporarias surgidas de los activos así como de los pasivos; a diferencia del otro método que lo hacía a nivel de ganancia contable y fiscal. Partir del balance para determinar las diferencias, permite que se cuente con saldos históricos del movimiento y que los mismos sean ajustados, y no solo partir de la conciliación tributaria del periodo actual, como era el caso del método anterior.

Bajo este nuevo método aparece lo que se conoce como: diferencias temporarias, “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” (NIC 12, 2016, párr. IN2).

3.1.2.1.1. Diferencias temporarias

Entendemos que diferencias temporarias son las que surgen entre la base contable y la base fiscal de un activo o un pasivo, posteriormente se realizará un análisis de lo que constituyen dichas bases, de manera que el lector pueda identificarlas fácilmente.

Las diferencias temporarias pueden ser de dos tipos: 1. Diferencias temporarias imponibles y 2. Diferencias temporarias deducibles.

Diferencias temporarias imponibles. – 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. (NIC 12, 2016, párr.5)

Las diferencias temporarias imponibles permiten que se reconozcan hoy los efectos tributarios, por diferencias entre base fiscal y base contable, que en un futuro tendrán que ser pagados.

Lo que se busca es que el usuario de la información conozca que hoy su gasto (ingreso) de impuesto a la renta tiene un valor y que corresponde a las situaciones que se dieron en ese periodo y si a futuro tiene que pagar más impuesto a la renta, producto de algo que sucedió en este periodo, pues ese pago no afectará en la determinación del gasto (ingreso) impuesto a la renta que se reconozca en ese periodo futuro.

Como se puede apreciar, el objetivo del reconocimiento correcto de la partida “gasto (ingreso) impuesto a la renta”, es que los efectos en resultados se reconozcan en el periodo en el que ocurren, y si tributariamente los efectos corresponden a periodos diferentes, nacen estas diferencias, de manera que se concilien ambas determinaciones.

Diferencias temporarias deducibles. – 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. (NIC 12, 2016, párr.5)

En esencia, las diferencias temporarias deducibles mantienen el mismo enfoque de las impositivas, se busca reconocer el efecto en el periodo en el que ocurre; sin embargo, a diferencia de las impositivas, en el caso de las deducibles, éstas generan saldos a favor para el contribuyente, solo en el caso de que la ley tributaria de cada país lo permitiera. La norma contable solamente provee el tratamiento respecto de lo que la ley indica.

En otras palabras, para que una entidad pueda reconocer una diferencia temporaria deducible, tendrá que determinar que la ley tributaria permite la deducción sobre esa partida a futuro, caso contrario el reconocimiento de esta diferencia no tendría esencia de acuerdo al Marco Conceptual de la Información Financiera, ni de acuerdo con la propia NIC 12. Este particular se analizará más adelante, cuando se trate el reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos.

3.1.2.1.2. Base contable y base fiscal

Avanzando con la aplicación del Método del Pasivo basado en el Balance, ya se ha determinado en lo que consiste el método, adicionalmente se han conceptualizado las diferencias temporarias impositivas y deducibles, ahora es turno de conocer lo que es la base contable y la fiscal.

De acuerdo a lo que se ha visto acerca del Método del Pasivo basado en el Balance, un concepto claro es que busca las diferencias surgidas de los activos, así como de los

pasivos, entre la base contable y la base fiscal de los mismo; lo que implica que para poder aplicar éste método es sumamente importante tener claro qué es base contable y qué es base fiscal; pero principalmente como determinar correctamente ésta última.

Base Contable. – Corresponde al importe en libros con el que está reconocida una partida en los estados financieros.

Base Fiscal. – Es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.
(NIC 12, 2016, párr.5)

Con respecto a la base contable no hay mucho que decir, porque corresponde a lo determinado de acuerdo a los criterios de reconocimiento y medición de las diferentes partidas, acerca de lo cual ya se ha tratado en el capítulo II.

Con respecto a la base fiscal es lo que se tratará con mayor profundidad, pues la correcta identificación de la base fiscal, es lo que le permite a la entidad determinar una diferencia temporaria de manera correcta. La determinación de la base fiscal depende de si la partida es un activo o un pasivo:

Base fiscal de un activo. – La base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no fueran imponibles, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros. (NIC 12, 2016, párr.7)

De acuerdo a la NIC 12, entonces se indica que la base fiscal de un activo tiene relación con el hecho de cuánto será reconocido como deducción cuando el activo se convierta en ingresos, por otro lado, si estos ingresos son exentos entonces la base fiscal es igual a la contable, esto por el hecho de que no debería existir diferencias temporarias.

Si bien es cierto el concepto de base fiscal de un activo es bastante claro, en muchas situaciones no es tan fácil de comprender, más cuando el activo no se vende, sino que se usa; como es el caso de las Propiedades, Planta y Equipo, sin embargo; para este particular se cuenta con una partida que se reconoce en el gasto, que es la depreciación y cuyo efecto disminuye la utilidad contable y sobre esta se aplican ajustes si es que el gasto no es deducible para efectos fiscales.

La base fiscal de un activo es mejor comprenderla con la aplicación de un ejemplo, para lo cual se tomará lo que indica la ley a la fecha y un caso supuesto para visualizar la diferencia:

Ejemplo Nro. 1 – Aplicación de la base fiscal de un activo – caso inventarios

Una empresa posee \$100.000,00 en inventarios al cierre fiscal del ejercicio; sin embargo, los \$100.000,00 son el resultado de \$120.000,00 que tenía en inventarios (-) \$20.000,00 por Deterioro de Inventarios, valor calculado de acuerdo a la técnica contable de la NIC 2.

La entidad necesita determinar si existen diferencias temporarias relacionadas con esta partida, para lo cual aplica el Método del Pasivo basado en el Balance:

Para ello debe definir cuál es su base contable y cuál es su base fiscal. Su base contable será el valor por el cual el activo está reconocido en el estado financiero, que en este caso es \$100.000,00; para la determinación de la base fiscal se hace la siguiente pregunta: Cuando el inventario se venda ¿Cuál va a ser el valor que podré deducir del ingreso?, la respuesta a esta pregunta será lo que se determine, en este caso, como base fiscal; para responder esta pregunta es sumamente necesario revisar qué es lo que nos dice la ley tributaria al respecto:

El costo neto de las mercaderías o servicios adquiridos o utilizados. (Reglamento para la aplicación Ley de Régimen Tributario Interno [R-LRTI], Art. 26 numeral 3)

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. (R-LRTI, Art. innumerado posterior al Art. 28 numeral 1)

Como se puede analizar, se debe recoger toda la información legal relacionada con la partida contable para poder evaluar cuál es la base fiscal y consecuentemente si se genera una diferencia temporaria imponible o deducible.

Luego de realizar el análisis legal relacionado con la partida de inventarios, se deduce entonces que la base fiscal de este activo es \$120.000,00 de acuerdo a:

- \$100.000,00 que serán deducibles cuando se vendan los productos, de acuerdo a lo indicado en el Art. 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el Art. 26 numeral 3 del Reglamento de la misma ley)
- \$20.000,00 que fueron reconocidos como deterioro en este periodo, y que no constituyen gasto deducible, pero que serán deducibles en un futuro de acuerdo con el Art. innumerado posterior al Art. 28, numeral 1, del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno).

Por tanto, se tiene:

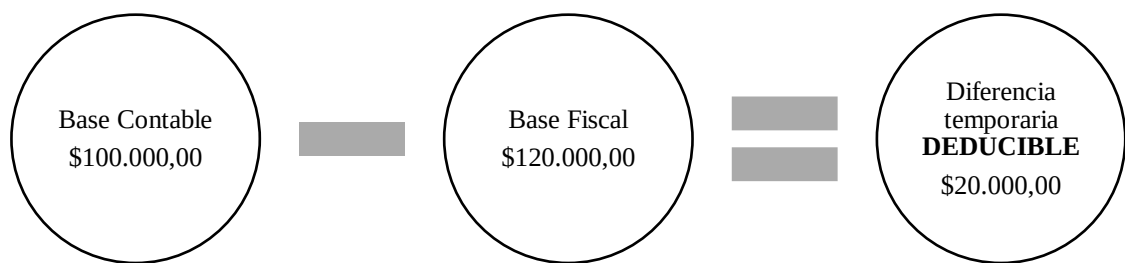


Figura 1: Ejemplo Nro. 1 – Ejemplo Nro. 1 – Aplicación de la base fiscal de un activo – caso inventarios

Como se puede apreciar en la figura anterior, se ha generado una diferencia temporaria deducible producto de una aplicación correcta de lo que indica la normativa tributaria, de manera que el contribuyente tiene la garantía de que en un periodo futuro podrá recuperar ese valor de deterioro que en el periodo actual tuvo que ajustarse como gasto no deducible en su conciliación tributaria.

Para complementar el análisis de la autora, se va a suponer que la legislación tributaria no permite la deducibilidad posterior del gasto deterioro, es decir, que en la legislación se indica que una vez que el deterioro se ha reconocido como gasto y como gasto no deducible para efectos fiscales, nunca podrá ser utilizado como gasto deducible en ningún periodo futuro. Si esto es lo que indica la ley, entonces, la determinación de la base fiscal es diferente, el valor de dicha base sería de \$100.000,00 de acuerdo a lo siguiente:

- \$100.000,00 que serán deducibles cuando se vendan los productos, de acuerdo a lo indicado en el Art. 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el Art. 26 numeral 3 del Reglamento de la misma ley)

Por tanto, se tiene:

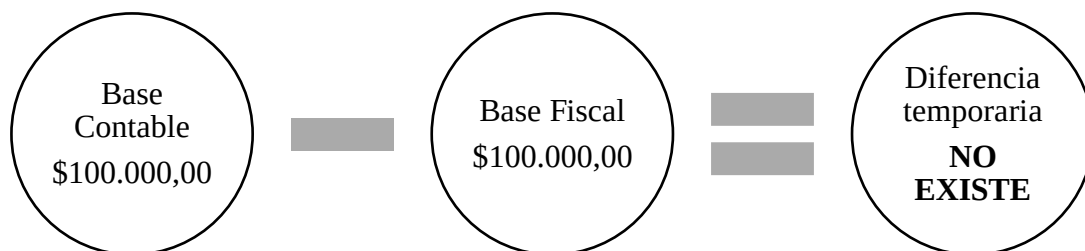


Figura 2: Ejemplo Nro. 1 – Aplicación de la base fiscal de un activo – caso inventarios

Con este ejemplo se ha podido identificar la manera correcta de aplicación de la base fiscal de un activo para definir si existe o no diferencia temporaria; con ello se ratifica la aseveración de la autora cuando indica que la NIC 12 no puede permitir el reconocimiento de valores que generen un beneficio tributario a favor del contribuyente, producto de aspectos que no están contemplados en la ley, la NIC 12 no se impone por sobre la ley, su

objetivo es diferente y está en congruencia del propio objetivo de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Ejemplo Nro. 2 – Aplicación de la base fiscal de un activo – caso propiedades, planta y equipo

Una empresa posee una maquinaria que adquirió hace 5 años, y sobre la cual se ha determinado una vida útil de 20 años. El costo de la maquinaria es de \$100.000,00. El modelo de medición posterior es el “Modelo de Revaluación”. Al cierre del año 5 se ha determinado un valor razonable para la maquinaria de \$90.000,00.

Los datos indicados en el párrafo anterior podrían ser confusos para el lector que no tenga fundamentos contables; sin embargo, lo que se quiere indicar es cuáles son las condiciones contables del activo para poder compararlas con las tributarias.

En este caso, al cierre del quinto ejercicio, se tendría un activo con el siguiente importe en libros:

Costo	\$100.000,00
(-) Depreciación	\$25.000,00 (5 años de depreciación)
(-) Deterioro	\$0,00
(=) Importe Libros	\$75.000,00

Una vez que se ha realizado la medición del activo, bajo el Modelo de Revaluación, se obtiene el siguiente saldo:

Valor razonable	\$90.000,00	
(-) Depreciación	\$0,00	(Aplicando el método de eliminación)
(-) Deterioro	\$0,00	
(=) Importe Libros	\$90.000,00	

Cabe indicar que el Modelo de Revaluación contempla la medición a valor razonable del activo, menos su depreciación y su deterioro; en consecuencia, la entidad tendrá que utilizar la NIIF 13 para proceder con la aplicación de éste modelo, en cuyo caso el activo se revalorará, lo que implica que puede incrementar su valor o a su vez se puede evidenciar un decremento en el mismo y consecuentemente el reconocimiento de deterioro, de ser el caso.

El ejemplo es sencillo para poder explicar el punto que se requiere, la aplicación correcta de la base fiscal, en este caso, la base fiscal estará determinada por lo que indica la ley respecto al tratamiento de propiedades, planta y equipo:

La depreciación y amortización, conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil, a la corrección monetaria, y la técnica contable, así como las que se conceden por obsolescencia y otros casos, en conformidad a lo previsto en esta Ley y su reglamento ... Cuando un contribuyente haya procedido a la revaluación de activos la depreciación correspondiente a dicho revalúo no será deducible. (LRTI, Art. 10, numeral 7)

Cuando un contribuyente haya procedido a la revaluación de activos, la depreciación correspondiente a dicho revalúo no será deducible, si se asigna un nuevo valor a activos completamente depreciados, no se podrá volverlos a depreciar. En el caso de

venta de bienes revaluados se considerará como ingreso gravable la diferencia entre el precio de venta y el valor residual sin considerar el revalúo. (R-LRTI, Art. 28, numeral 6, literal f)

Al igual que en el ejemplo anterior, se debe recoger toda la información legal relacionada con la partida contable para que la determinación de la base fiscal sea correcta.

Luego de realizar el análisis legal relacionado con la partida de propiedades, planta y equipo, se deduce entonces que la base fiscal de este activo es \$75.000,00 de acuerdo a:

- \$75.000,00 que es igual al costo del activo (\$100.000,00) menos la depreciación (\$25.000,00). No se toma en cuenta el valor revaluado, de acuerdo a lo que indica la Ley de Régimen Tributario Interno en el Art. 10 numeral 7; y su reglamento en el Art. 28 numeral 6 literal f.

Por tanto, se tiene:

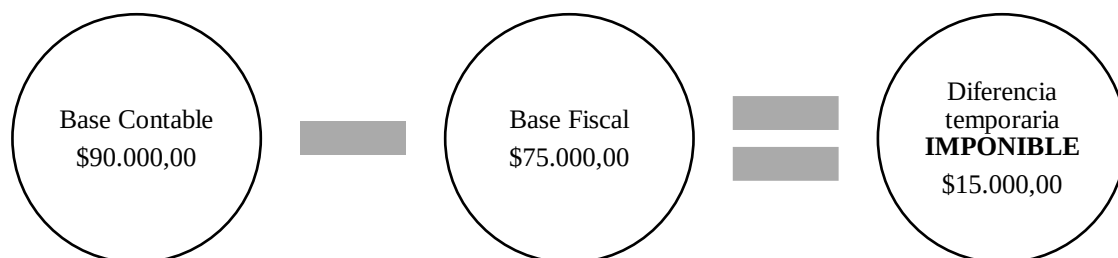


Figura 3: Ejemplo Nro. 2 – Aplicación de la base fiscal de un activo – caso propiedades, planta y equipo

En este caso se genera una diferencia temporaria imponible, que indica que a futuro la entidad tendrá que pagar un impuesto, aunque el tema del reconocimiento del impuesto diferido se lo tratará más adelante.

Es importante indicar, que este impuesto que se va a pagar a futuro estará relacionado con el hecho de que en futuros ejercicios, cuando la entidad coloque el valor del gasto depreciación lo hará por \$6.000,00 (\$90.000,00 dividido para 15 años que restan de vida útil); sin embargo, deducibles solamente serán \$5.000,00 (\$75.000,00 dividido para 15 años), por lo tanto existirá un gasto no deducible de \$1.000,00 por cada año, hasta que se cumplan los 15 años, en otras palabras existe un valor de \$15.000,00 que no será deducible en futuros periodos

Esta NO deducibilidad, que es netamente fiscal, no se genera en cada periodo, sino que fue originada en el periodo en el cual se revaluó la maquinaria, por lo cual el efecto contable en resultados del gasto (ingreso) de impuesto a la renta, en el periodo en el cual se dio el revaluó contiene el efecto de la no deducibilidad futura del gasto de depreciación y de esa manera se cumple con el objetivo de reconocer el “gasto (ingreso) impuesto a la renta en el período en el que realmente se produjo”

Si aún el lector considera que existe algún cambio para efectos fiscales, se le invita a realizar el mismo ejercicio, a nivel de conciliación tributaria, y observar que el impuesto causado no varía, que lo mismo seguirá pagando a la Administración Tributaria; lo que varía es el impuesto diferido, y lo hace para contabilizar lo que ocurre en el periodo en el que ocurren las cosas, y no en periodos futuros como se lo hacía antes. Sin embargo, una

explicación más amplia acerca de este punto se tratará más adelante, una vez que se hayan cubierto todos los conceptos necesarios para la comprensión de este tema.

Se ha tratado entonces de explicar de manera práctica cuál es el enfoque de la base fiscal de un activo, en su primer caso; el segundo tiene caso tiene relación con el hecho de que una partida de activo, cuando se convierte en ingreso, éste ingreso es exento, en ese caso se había indicado que la base fiscal del activo es igual al importe en libros, lo que se puede explicar mejor con el siguiente ejemplo:

Ejemplo Nro. 3 – Aplicación de la base fiscal de un activo – caso ingreso exento en propiedades, planta y equipo

Una empresa, cuya actividad no es inmobiliaria, posee solamente un terreno que adquirió hace 5 años. El costo del terreno es de \$100.000,00. El modelo de medición posterior es el “Modelo de Revaluación”. Al cierre del año 5 se ha determinado un valor razonable para el terreno de \$120.000,00.

Tal como se ha hecho en los ejercicios anteriores, se realiza una revisión de los aspectos legales del caso para determinar cuál es el importe de la base fiscal.

Los generados por la enajenación ocasional de inmuebles. Para los efectos de esta Ley se considera como enajenación ocasional aquella que no corresponda al giro ordinario del negocio o de las actividades habituales del contribuyente. (LRTI, Art. 9, numeral 14)

... En el caso de venta de bienes revaluados se considerará como ingreso gravable la diferencia entre el precio de venta y el valor residual sin considerar el revalúo. (R-LRTI, Art. 28, numeral 6, literal f)

Si bien es cierto el artículo 28 numeral 6 literal f del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno menciona que existe un ingreso gravado, en el momento de la venta, por la diferencia entre el valor revaluado menos el costo, que en este caso sería \$20.000,00; de acuerdo al Art. 9 numeral 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en este caso existiría un ingreso exento por constituir una enajenación ocasional de inmuebles.

Por lo tanto de acuerdo con el concepto contable de base fiscal “Si tales beneficios económicos no fueran imponibles, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros” (NIC 12, 2016, párr.7), dicha base sería \$120.000,00

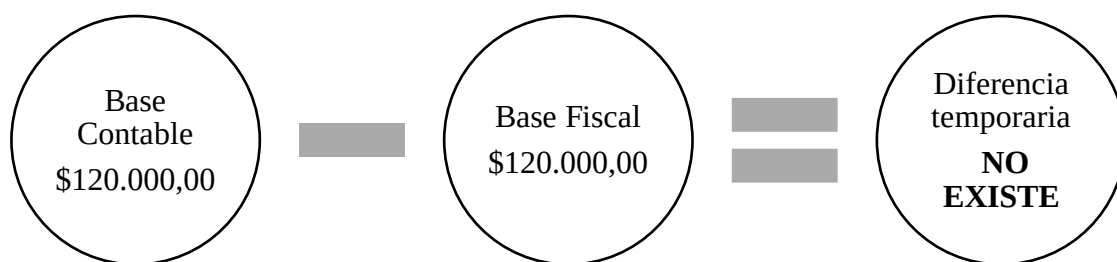


Figura 4: Ejemplo Nro. 3 – Aplicación de la base fiscal de un activo – caso ingreso exento en propiedades, planta y equipo

Tal como se ha indicado en los ejercicios anteriores, la determinación de la base fiscal de un activo se realiza conforme a lo que indican las normas tributarias. Sin embargo, si no existieran problemas con la aplicación de normas tributarias, ésta disertación no tendría

sentido, pues es justamente el inconveniente que existe en la aplicación lo que ha motivado la creación de este documento; pero es importante que el lector tenga una visión amplia de todos los antecedentes antes de tratar la problemática que existe, la misma que es cubierta en el capítulo IV de este documento.

Una vez entendido cómo se determina la base fiscal de un activo, es momento de tratar la base fiscal de un pasivo:

Base fiscal de un pasivo. – La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros. En el caso de ingresos de actividades ordinarias que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros. (NIC 12, 2016, párr.8)

Lo que dice la normativa contable, al igual que en el caso de la base fiscal de un activo, se puede explicar a través de la ejemplificación; para ello se va a trabajar con el primer caso cuando indica que la base fiscal del pasivo es su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente de tal partida en periodos futuros; lo que quiere decir es que la base fiscal es igual a la base contable menos lo que puede ser deducible a futuro, el siguiente ejemplo puede explicar de mejor manera este caso:

Ejemplo Nro. 4 – Aplicación de la base fiscal de un pasivo – caso provisiones

Una entidad vende las maquinarias que fabrica; sin embargo, ofrece una garantía sobre defectos de fábrica, a todos sus clientes.

De acuerdo a sus registros se ha determinado que de cada 10 maquinarias que se venden 1 maquinaria ha demostrado desperfectos menores de fábrica, que le equivalen a la empresa un importe del 5% del costo de la maquinaria el poder remediarlos.

De acuerdo con estos datos la entidad ha reconocido una provisión por garantías en su contabilidad, por un importe de \$30.000,00; de manera que cualquier eventualidad con las maquinarias vendidas en el periodo fiscal, no afecten de manera significativa a periodos futuros; esta es la razón por la que se deben reconocer las provisiones.

La entidad entonces ha reconocido una provisión, para ello ha generado un gasto por provisión por garantías contra un pasivo llamado “Provisión por Garantías” por un importe de \$30.000,00; como se puede apreciar la entidad ha reconocido un gasto, lo que disminuye la utilidad contable; y, dependiendo de la norma tributaria, puede o no disminuir también la utilidad tributaria; para ello a continuación se revisa lo que indica la legislación correspondiente:

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. (R-LRTI, Art. Innumerado posterior al Art. 28, numeral 5)

Por tanto, la base fiscal de esta cuenta de pasivo es igual \$0,00. De acuerdo con la norma contable, la base fiscal del pasivo es igual a su importe en libros, que en este caso es \$30.000,00 menos lo que a futuro va a ser deducible y en este caso es \$30.000,00; de esta manera la base fiscal es igual a \$0,00.

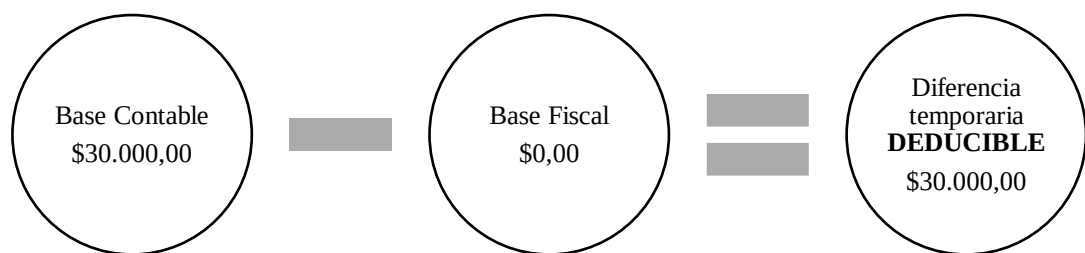


Figura 5: Ejemplo Nro. 4 – Aplicación de la base fiscal de un pasivo – caso provisiones

Como se puede observar existe una diferencia temporaria deducible producto de la aplicación de la normativa tributaria en esta partida contable; de manera que se cumple la aseveración que se ha hecho en explicaciones anteriores, que la norma contable se aplica en función de lo que indica la norma tributaria.

Continuando con el análisis de cómo se determina la base fiscal de un pasivo se tiene el segundo caso, “... En el caso de ingresos de actividades ordinarias que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros” (NIC 12, 2016, párr.8).

El segundo caso significa que la entidad ha recibido ingresos, que de acuerdo a la normativa contable no constituyen aún ingreso, porque no se han cumplido con los criterios para ser reconocidos como tales, por ello la entidad los ha reconocido como pasivos; sin embargo, la normativa tributaria indica que éstos son ingresos y deben ser tributados en el periodo en el cuál se ha recibido el dinero; en este caso se generaría una diferencia temporaria deducible, pues de acuerdo a este análisis el contribuyente pagaría los impuestos hoy de algo que no tiene reconocido como ingreso y en el momento en el cual reconozca ese ingreso ya no pagaría impuesto, pues ya lo habría pagado en el pasado.

Este caso no existe en la legislación ecuatoriana, pues los ingresos se tributan bajo el principio del devengado, en el cual se considera un ingreso o un gasto en el momento en el que se cuenta con el respectivo derecho u obligación, con independencia del momento en que se realice su pago o cobro monetario real.

Se ha podido analizar entonces cómo se determinan las bases fiscales para la aplicación del Método del Pasivo basado en el Balance, con el propósito de obtener el valor de impuesto diferido que debe reconocerse en los estados financieros

Se ha revisado que la terminación de la base fiscal está ligada por completo a lo que prescribe la legislación tributaria de cada país; entonces, se ratifica que la norma contable no impone que en todos los casos existan diferencias temporarias, sino que depende de lo que las leyes permitan. Aun así, han existido inconvenientes en la aplicación de esta norma, justamente por la interpretación de la ley; y aunque, se han hecho esfuerzos por incorporar el tema NIIF en la legislación tributaria, siguen existiendo inconvenientes que hacen que la

aplicación de NIIF siga presentando problemas en la aplicación de la NIC 12; este tema se tratará más ampliamente en el capítulo IV.

3.1.2.1.3. Determinación de la Tasa

Una vez que se ha determinado si existe diferencia temporaria, éste valor debe colocarse en función del efecto que produce esa diferencia sobre el impuesto a la renta que se va a pagar a futuro; en otras palabras se requiere que el valor que se va a colocar como impuesto diferido, esté ajustado por la tasa de impuesto a la renta, a la cual, se espera se haga efectiva esa diferencia temporaria.

Tal como indica la NIC 12 “Los activos y pasivos por impuestos, ya sean corrientes o diferidos, se miden usualmente empleando las tasas y leyes fiscales que han sido aprobadas” (NIC 12, 2016, párr. 48).

En el caso ecuatoriano, la tarifa de impuesto a la renta para sociedades, se la encuentra en el Art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que dice:

“Los ingresos gravables obtenidos por sociedades constituidas en el Ecuador, así como por las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas aplicarán la tarifa del **22%** sobre su base imponible. No obstante, 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”.

Por tanto, si de determinar la tasa de impuesto a la renta en base a la cual se debe calcular el impuesto diferido se trata, es necesario que la entidad proyecte la tasa que, en base al párrafo precedente, le aplica según su constitución societaria.

Para ejemplificar la aplicación del porcentaje de tasa, se tomará como referente el ejemplo número cuatro para realizar el siguiente caso:

Ejemplo Nro. 5 – Aplicación de la tasa de impuesto a la renta – caso provisiones

Una entidad vende las maquinarias que fabrica; sin embargo, ofrece una garantía sobre defectos de fábrica, a todos sus clientes.

De acuerdo a sus registros se ha determinado que de cada 10 maquinarias que se venden 1 maquinaria ha demostrado desperfectos menores de fábrica, que le equivalen a la empresa un importe del 5% del costo de la maquinaria el poder remediarlos.

De acuerdo con estos datos la entidad ha reconocido una provisión por garantías en su contabilidad, por un importe de \$30.000,00; de manera que cualquier eventualidad con

las maquinarias vendidas en el periodo fiscal, no afecten de manera significativa a periodos futuros; esta es la razón por la que se deben reconocer las provisiones.

Se determinó anteriormente que la base fiscal de esta cuenta de pasivo es igual \$0,00. De acuerdo con la norma contable, la base fiscal del pasivo es igual a su importe en libros, que en este caso es \$30.000,00 menos lo que a futuro va a ser deducible y en este caso es \$30.000,00; de esta manera la base fiscal es igual a \$0,00.

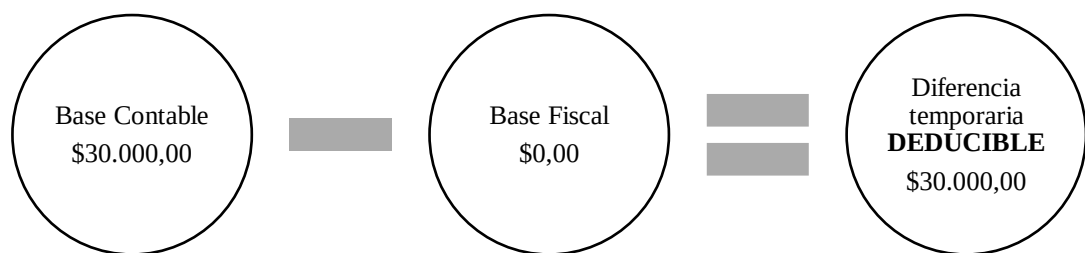


Figura 6: Ejemplo Nro. 5 – Aplicación de la tasa de impuesto a la renta – caso provisiones

Para el cálculo del impuesto diferido se debe aplicar la tasa, que corresponde a la tarifa del impuesto a la renta, a la diferencia temporal deducible.

Es importante considerar que la tasa que se aplica es una tasa aprobada legalmente en base a la cual se espera se utilice ese impuesto diferido, aplicando esta explicación al caso, resultaría la tasa aprobada que se espera esté vigente cuando se incurra en las garantías y el gasto provisión, que en un momento fue no deducible, sea deducible.

Para efectos de esta explicación se tomará en cuenta que la composición societaria de la compañía es del 100% de accionistas ecuatorianos.



Figura 7: Ejemplo Nro. 5 – Aplicación de la tasa de impuesto a la renta – caso provisiones

De esta manera se ha avanzado con la determinación del impuesto diferido, ahora el lector puede comprender cómo se determinar la base contable, la base fiscal, la tasa y el efecto de impuesto a la renta de esa diferencia temporaria, que se transforma en el impuesto diferido.

En el siguiente punto, el lector comprenderá cómo reconocer ese impuesto diferido en los estados financieros.

3.1.2.1.4. Reconocimiento y medición

Ahora que el lector ya conoce la manera de determinar las diferencias temporarias imponibles y deducibles, es importante que conozca cómo éstas se reconocen en los estados financieros.

De acuerdo con el párrafo 15 de la NIC 12, “Se reconocerá un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible”; y de acuerdo al párrafo 24 de la misma NIC 12 “Se reconocerá un activo por impuestos diferidos, por causa de todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la entidad

disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar esas diferencias temporarias deducibles”.

Por tanto, para diferencias imponibles se reconoce un pasivo por impuesto diferido y para diferencias deducibles un activo. Los detalles respecto al reconocimiento tienen mucha lógica pues las diferencias imponibles son generadas por valores que a futuro el contribuyente debe pagar, como en el ejemplo número 2; en el caso de las diferencias deducibles, corresponde a valores que el contribuyente a futuro puede deducirse, es decir que tiene un activo para poder pagar un pasivo a futuro, como en el ejemplo número 1.

Existen varias condiciones adicionales que contempla la NIC 12, que no se van a tratar en esta disertación, pues tienen contenido netamente contable y lo que se busca es que el lector comprenda la dinámica del impuesto diferido para que a su vez comprenda la propuesta que se plantea en este documento; sin embargo, es importante citar, dos aspectos que se encuentran en la norma y que se deben tener presentes para comprender la propuesta.

El primero tiene que relación con el reconocimiento del pasivo por impuesto diferido:

Todo reconocimiento de un activo lleva inherente la suposición de que su importe en libros se recuperará, en forma de beneficios económicos, que la entidad recibirá en periodos futuros. Cuando el importe en libros del activo exceda a su base fiscal, el importe de los beneficios económicos imponibles excederá al importe fiscalmente deducible de ese activo. Esta diferencia será una diferencia temporaria imponible, y la obligación de pagar los correspondientes impuestos en futuros periodos será un pasivo por impuestos diferidos. A medida que la entidad recupere el importe en libros

del activo, la diferencia temporaria deducible irá revirtiendo y, por tanto, la entidad tendrá una ganancia imponible. Esto hace probable que los beneficios económicos salgan de la entidad en forma de pagos de impuestos. Por lo anterior, **esta Norma exige el reconocimiento de todos los pasivos por impuestos diferidos**, salvo en determinadas circunstancias que se describen en los párrafos 15 y 39. (NIC 12, 2016, párr.15).

Como se puede apreciar en el párrafo precedente, la NIC 12 exige el reconocimiento de todos los pasivos por impuestos diferidos, excepto en algunos casos que indica la norma; sin embargo, la normativa tributaria ha limitado el reconocimiento de los pasivos por impuestos diferidos a los casos que se encuentran en el reglamento.

En el párrafo 15 de la NIC 12 se explica el por qué los pasivos por impuestos diferidos siempre deben ser reconocidos y es una explicación muy lógica que permite comprender que no existe un perjuicio a la entidad tributaria, este tema se abordará con mayor amplitud en el capítulo 4.

Adicional a ello, con respecto al reconocimiento de los activos por impuestos diferidos, es necesario que el lector recuerde la forma cómo se obtiene la base fiscal, la misma que es a través del análisis legal.

La norma contable exige algo adicional para que un activo por impuesto diferido pueda ser reconocido, al respecto la NIC 12 (2016) en su párrafo 24 indica “... en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar esas diferencias temporarias deducibles” por tanto, se requiere que la entidad analice

si va a generar utilidades de las cuales deducirse esa diferencia temporaria generada, caso contrario no tiene sentido el reconocimiento de un activo.

A continuación, se tomará el ejemplo número cinco para aplicar el reconocimiento del impuesto diferido, como un activo o un pasivo.

Ejemplo Nro. 6 – Determinación del impuesto diferido – caso provisiones

Una entidad vende las maquinarias que fabrica; sin embargo, ofrece garantía sobre defectos de fábrica, a todos sus clientes.

De acuerdo a sus registros se ha determinado que de cada 10 maquinarias que se venden 1 maquinaria ha demostrado desperfectos menores de fábrica, que le equivalen a la empresa un importe del 5% del costo de la maquinaria el poder remediarlos.

De acuerdo con estos datos la entidad ha reconocido una provisión por garantías en su contabilidad, por un importe de \$30.000,00; de manera que cualquier eventualidad con las maquinarias vendidas en el periodo fiscal, no afecten de manera significativa a periodos futuros; esta es la razón por la que se deben reconocer las provisiones.

Se determina que la base fiscal de esta cuenta de pasivo es igual \$0,00. De acuerdo con la norma contable, la base fiscal del pasivo es igual a su importe en libros, que en este caso es \$30.000,00 menos lo que a futuro va a ser deducible y en este caso es \$30.000,00; de esta manera la base fiscal es igual a \$0,00.

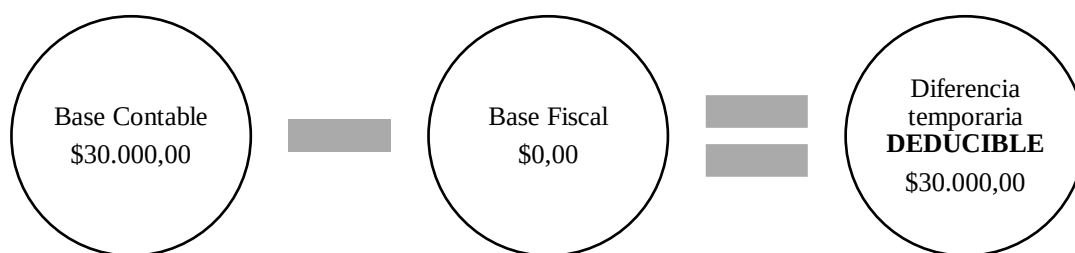


Figura 8: Determinación del impuesto diferido – caso provisiones

Una vez aplicada la tarifa de impuesto a la renta correspondiente se tiene:



Figura 9: Determinación del impuesto diferido – caso provisiones

A continuación, la entidad reconocerá un **Activo por Impuesto Diferido** por una diferencia temporaria deducible, de la siguiente manera:

Descripción	Debe	Haber
Activo por Impuesto Diferido	6.600,00	
a) Gasto (ingreso) Impuesto a la Renta		6.600,00

Una vez reconocido el impuesto diferido, es posible identificar el gasto de impuesto a la renta real y su efecto sobre los resultados, al cual se le llamará “tasa efectiva de impuesto a la renta”.

Capítulo IV

Análisis de las regulaciones tributarias por los efectos de la contabilidad bajo NIIF

4.1. Evolución de las reformas realizadas para la regulación del tratamiento tributario por la adopción de Normas Internacionales de Información Financiera

Una vez que las NIIF fueron adoptadas por el Ecuador, inició una serie de cambios en cuanto a los aspectos societarios, tributarios y no se diga en el tema contable; las entidades y los profesionales tuvieron que aprender a convivir con un marco técnico contable, que aunque no era ajeno a las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC), difería mucho en la aplicación, por cuanto la mayoría de profesionales no aplicaban a cabalidad la normativa ecuatoriana contable, pues muchos reemplazaron la técnica contable por la aplicación de la norma tributaria en el reconocimiento de ingresos, gastos e incluso de partidas del estado financiero.

Un largo camino se ha recorrido desde entonces, y hoy por hoy, se cuenta con muchas reformas que de alguna manera han permitido que las entidades apliquen una contabilidad bajo NIIF. A continuación, se muestra al lector una recopilación de la evolución de las leyes, decretos, resoluciones y circulares; en cuanto a la aplicación de NIIF:

29 diciembre 2007 – Tercer Suplemento del R.O. 242 – Ley s/n – Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador

El artículo 80 de la mencionada Ley, elimina el segundo inciso del artículo 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que indicaba:

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

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

Se elimina entonces que el reglamento presente los requisitos sobre los cuáles deben manejarse los registros contables, pues esta tarea corresponde ahora a la normativa contable, que para el año 2007, aunque aún no se aplicaba, ya estaba determinado por la Superintendencia de Compañías, que fuera con el uso de las NIIF; por lo menos para las instituciones que estaban bajo su control.

08 de junio del 2010 – Suplemento del R.O. 209 - Decreto 374 – Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

Dentro de la publicación del nuevo Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; uno de los artículos que empieza a marcar la pauta para la aplicación de NIIF es el artículo 39, que dice:

Art. 39.- Principios generales. - La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América.

Para las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y sociedades que no estén bajo el control y vigilancia de las Superintendencias de Compañías o de Bancos y Seguros, la contabilidad se llevará con sujeción a las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) y a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), en los aspectos no contemplados por las primeras, cumpliendo las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y este Reglamento.

Las sociedades sujetas al control y vigilancia de las Superintendencias de Compañías o de Bancos y Seguros, se regirán por las normas contables que determine su organismo de control; sin embargo, para fines tributarios, cumplirán las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y este Reglamento.

Con esto se deja el precedente, por lo menos para las entidades bajo el control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, que las entidades deben regirse por las

NIIF. Sin embargo, para las entidades que se rigen por las NEC, de acuerdo a lo tratado en el capítulo II terminan rigiéndose por las NIIF también.

Con esta modificación se da la apertura a que la norma técnica que rige son las NIIF, lo que conlleva más adelante a nuevos conceptos que la norma tributaria aún no tenía contemplados.

06 de junio del 2012 – RO. 718 – Circular NAC-DGECCGC12-00009 del Servicio de Rentas Internas

El Servicio de Rentas Internas, mediante circular, refiere una serie de pautas a los contribuyentes, con respecto a la deducibilidad de gastos, por la reciente aplicación de NIIF en los estados financieros, que para el caso de varios contribuyentes, ya fueron presentados bajo la aplicación de la nueva normativa; al respecto, la Administración Tributaria indicó:

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; y,

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 1º. de enero al 31 de diciembre de cada año.

En conclusión, la Administración Tributaria expresó que los ingresos y gastos se contabilizan de acuerdo a lo sucedido en un periodo fiscal; que no existen figuras para “reversar gastos no deducibles”, reconocidos en periodos anteriores; y, que no existen deducciones futuras producto de gastos no deducibles reconocidos en el presente, en otras palabras, no existe la aceptación de diferencias temporarias deducibles.

Es importante indicar, que en esta circular no se expresa nada referente a las diferencias temporarias impositivas y sus efectos.

Adicionalmente es necesario, para comprensión del lector, que se recuerde lo que es una “circular”, para ello se ha considerado la explicación que Egas (2014) proporciona a este tema en particular, cuando menciona:

Son actos administrativos utilizados por la administración, para aclarar o resolver problemas suscitados en el devenir diario de su trabajo, referentes a la aplicación de una norma en particular ... este tipo de circulares se han creado con tres finalidades desde la expedición de la Ley de Creación del SRI en el Ecuador: Para crear normas que tienen que ver fundamentalmente con la administración y organización propia de las oficinas del SRI; para impartir disposiciones que tienen que ver con el cumplimiento de las obligaciones formales de los contribuyentes ...; y, un último tema, es el que tiene que ver con la interpretación y aplicación de las normas de aplicación del hecho imponible (p. 167).

Con la publicación de esta circular, se sacaron diversas conjeturas respecto a la posición de la administración tributaria en cuanto a la aplicación de NIIF en el Ecuador y específicamente, en cuanto a la aplicación de la NIC 12; muchos profesionales de la contabilidad y del derecho concluyeron que la administración tributaria permitía la aplicación de NIIF, pero no la de la NIC 12.

Como comentario de la autora está el hecho de que la administración tributaria no puede regular qué normas se pueden o no aplicar dentro de la adopción de NIIF; sin embargo, tampoco comparte que por medio de ésta circular la administración tributaria haya rechazado la aplicación de la NIC 12, por cuanto dicha norma, tal como se ha visto en el capítulo III, no puede determinar si una partida es deducible o no; la norma se limita al reconocimiento contable de lo que la legislación de cada país permite, expone cómo debe ser reconocido un activo por impuesto diferido, y sus efectos fiscales; sin embargo, para determinar la base fiscal, se deben tener bien claros los conceptos legales respecto a deducciones futuras, y si

éstas existen en el marco legal, en conclusión la NIC 12 no impuso el registro de activos por impuestos diferidos, es la ley quien lo permite o no.

En el momento de la aplicación de la NIC 12 el problema que se tuvo, fue cómo se interpretó la ley, tanto por contribuyentes como por la Administración Tributaria, se podría considerar que la redacción de la ley no estaba preparada para un escenario de aplicación de NIIF, donde aparecieron nuevos conceptos, y entre ellos el de impuestos diferidos; y por esto se dieron las diversas interpretaciones y opiniones al respecto.

19 de junio del 2012 – RO. 727 – Decreto Ejecutivo 1180

El Ejecutivo, mediante Decreto, reforma el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, eliminando un párrafo de dicho reglamento; “Artículo 3.- Suprímase la letra f) del número 6 del Artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno”; el párrafo eliminado decía:

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

Con la eliminación del párrafo f) del numeral 6 del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario Interno; la conclusión de muchos analistas fue que la depreciación de un bien revaluado era permitido como deducible por completo; sin

discriminación de su porción revaluada. Por tanto muchas empresas decidieron aplicar esta interpretación en su declaración de impuesto a la renta del año 2013.

Para comprender ésta conclusión, se debe tener presente que para ese momento en el cálculo del anticipo de impuesto a la renta, no se excluía ningún valor de bien revaluado, por tanto, si por una parte el contribuyente se perjudicaba (anticipo) por otra se beneficiaba (depreciación); y fue así que, el argumento dio a luz a la depreciación de bienes revaluados como un gasto deducible.

La autora asevera que nunca se encontró de acuerdo con este análisis; pues la depreciación de un bien revaluado genera un gasto deducible adicional, así como un beneficio tributario, por cuanto para ese gasto deducible (depreciación) nunca hubo un ingreso gravado con el cual tuviera correlación. Si es que existe un beneficio tributario para un impuesto, éste debe estar determinado en la ley, no en un reglamento; por ello, la interpretación del decreto 1180 no significa que se permite como deducible la depreciación de un bien revaluado, en la parte revaluada.

29 de diciembre 2014 – Suplemento del R.O. 405 – Ley s/n – Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal

Aunque de acuerdo con las referencias anteriores, ya se habían dado pronunciamientos con respecto a la aplicación de NIIF, es con ésta Ley con la cual se realizan verdaderos cambios para la aplicación práctica de la normativa contable.

Existen muchos cambios en la redacción de la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento, que permiten una mejor aplicación de la técnica contable, este documento representa un gran avance con respecto a una norma tributaria expresada en función de una contabilidad bajo NIIF; sin embargo, quedan algunos temas importantes pendientes y por otro lado con esta reforma, también apareció una limitación para la aplicación del impuesto diferido, lo cual se analizará más adelante. Por lo pronto, a continuación, los principales cambios relacionados con la aplicación de NIIF:

Contratos de Arrendamiento Financiero

Artículo 8.- En el artículo 10 realícese las siguientes reformas: 1.- Agréguese al inicio del segundo inciso del numeral 2 la frase “Serán deducibles los costos o gastos derivados de contratos de arrendamiento mercantil o leasing, de acuerdo a la técnica contable pertinente.” y sustitúyase la frase “las cuotas o cánones” por “los costos o gastos”, y la frase “el precio de la opción de compra no sea igual” por “el precio de la opción de compra sea mayor o igual. (Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal (LOIPPF), 2014, art.8).

Cambio importante para lograr la deducibilidad conforme al gasto que se presenta de acuerdo a la técnica contable, anteriormente el artículo la LRTI hablaba del concepto “cánones por contratos de arrendamiento mercantil” entendiéndose por esto, el valor que el arrendatario pagaba por el arrendamiento.

Sin embargo, bajo la normativa contable, el arrendatario registra en el gasto la depreciación del activo y el costo financiero de la cuota, no el canon, por lo que existía un

problema con los conceptos entre normativa contable y tributaria, y con esta reforma el problema se soluciona.

La misma explicación es aplicable para “6.- Sustitúyase el número 2 del numeral 18 por el siguiente: 2) Costos o gastos derivados de contratos de arrendamiento mercantil o leasing, de acuerdo a las normas y principios contables y financieros generalmente aceptados” (LOIPPF, 2014, art.8).

Depreciación de valores revaluados

Continuando con las reformas al artículo 10 de la LRTI: “2.- Al final del numeral 7 agréguese el siguiente inciso: Cuando un contribuyente haya procedido a la revaluación de activos la depreciación correspondiente a dicho revalúo no será deducible” (LOIPPF, 2014, art.8).

Esta reforma está vinculada con el tema que ya se trató con la explicación del Decreto 1180, en la reforma del 2014 se deja sentado en la Ley que la depreciación de la parte revaluada del activo, es no deducible.

Amortización de intangibles

Artículo 11.- Sustitúyase el artículo 12 por el siguiente: Art. 12.- Amortización. - Será deducible la amortización de los valores que se deban registrar como activos, de acuerdo a la técnica contable, para su amortización en más de un ejercicio

impositivo, y que sean necesarios para los fines del negocio o actividad en los términos definidos en el Reglamento.

En el caso de los activos intangibles que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser amortizados, dicha amortización se efectuará dentro de los plazos previstos en el respectivo contrato o en un plazo de veinte (20) años; no será deducible el deterioro de activos intangibles con vida útil indefinida.

En el ejercicio impositivo en que se termine el negocio o actividad se harán los ajustes pertinentes con el fin de amortizar la totalidad de la inversión. (LOIPPF, 2014, art.11).

De igual manera en este artículo se busca tener una mayor armonía con el uso de NIIF, respecto de la NIC 38 Activos Intangibles, en cuanto al reconocimiento del activo de acuerdo a la técnica contable.

Se reemplaza el texto anterior que decía: “Será deducible la amortización de inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad. Se entiende por inversiones necesarias los desembolsos para los fines del negocio o actividad susceptibles de desgaste o demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, se deban registrar como activos para su amortización en más de un ejercicio impositivo o tratarse como diferidos, ya fueren gastos preoperacionales, de instalación, organización, investigación o desarrollo o costos de obtención o explotación de minas. También es amortizable el costo de los intangibles que sean susceptibles de desgaste”. Artículo que proveía una lista de casos que la técnica contable no acepta como activos intangibles.

Impuestos diferidos

Uno de los principales cambios que aparecen con la reforma del 2014 es el tema de impuestos diferidos; el tema será tratado ampliamente, más adelante en este capítulo; por lo cual, solo se mostrará la reforma realizada, a continuación:

Artículo 9.- A continuación del artículo 10 agréguese el siguiente artículo innumerado: Art. (...).- Impuestos diferidos.- Para efectos tributarios se permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, únicamente en los casos y condiciones que se establezcan en el reglamento.

En caso de divergencia entre las normas tributarias y las normas contables y financieras, prevalecerán las primeras (LOIPPF, 2014, art.9).

Inversiones

Artículo 14.- A continuación del artículo 26 agréguese el siguiente artículo innumerado: Art. (...) Forma de determinar la utilidad en la enajenación de acciones u otros derechos representativos de capital. - La utilidad en la enajenación de acciones u otros derechos representativos de capital se calculará así: El ingreso gravable corresponderá al valor real de la enajenación. El costo deducible será el valor nominal, el valor de adquisición, o el valor patrimonial proporcional de las acciones u otros derechos representativos de capital, según corresponda, de acuerdo con la técnica financiera aplicable para su valoración. (LOIPPF, 2014, art.14).

Es importante resaltar que a partir de esta Ley se grava la enajenación de las acciones u otros derechos representativos de capital, pues anteriormente se los consideraba exentos.

Aparece el concepto de “Valor Patrimonial Proporcional” para la medición de las acciones, el mismo que es utilizado para inversiones en asociadas, negocios conjuntos; y, con la última modificación de la NIC 27, también para inversiones en subsidiarias. Este concepto se amplía en el reglamento para el tratamiento de instrumentos de patrimonio en el mercado bursátil.

Es importante aclarar que la técnica contable refiere otro tratamiento al mismo tipo de inversiones cuando éstas no constituyen inversiones en otras empresas; sino cuando son instrumentos financieros, en este caso ni la ley ni el reglamento establecen el tratamiento a seguir, en otras palabras no existe separación entre los dos tipos de inversiones; en realidad no tiene por qué hacerlo, el contribuyente debe conocer cuándo aplica la norma de instrumentos financieros y cuando la norma de inversiones en asociadas, subsidiarias y negocios conjuntos; sin embargo, al mezclar ambos tratamientos se pueden generar errores en la aplicación de la ley.

Contratos de construcción

Artículo 16.- Sustitúyase el artículo 28 por el siguiente: Art. 28.- Ingresos por contratos de construcción. - Los contribuyentes que obtengan ingresos por contratos de construcción liquidarán el impuesto en base a los resultados que arroje su contabilidad en aplicación de las normas contables correspondientes. (LOIPPF, 2014, art.16).

La norma tributaria ratifica la aplicación de la técnica contable para la determinación de lo que debe ser reconocido como ingreso, que de acuerdo a ésta técnica se realiza bajo el “Método del Porcentaje de Terminación”; es importante aclarar que la NIC 11 fue reemplazada por la NIIF 15; sin embargo, ese cambio no afecta a la norma tributaria, pues ésta se ha referido a una técnica contable no a una norma en particular.

31 de diciembre 2014 – Tercer Suplemento del R.O. 407 – Decreto 539 – Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal

Un día después de publicada la Ley, se publica el reglamento de aplicación en el que se abordan otros temas relacionados con lo que indican las NIIF, pero principalmente se aborda el tema de los casos de impuestos diferidos. A continuación, los asuntos más representativos:

Instrumentos Financieros

Se cambia el concepto de cuentas incobrables por deterioro y se indica que este tipo de ajuste se realiza conforme a la técnica contable. Es importante indicar que los porcentajes que el reglamento indica para la provisión de cuentas incobrables constituyen límites para la deducibilidad y no corresponden al valor que el contribuyente deba calcular exactamente.

Serán deducibles los valores registrados por deterioro de los activos financieros correspondientes a créditos incobrables generados en el ejercicio fiscal y originados en operaciones del giro ordinario del negocio, registrados conforme la técnica contable, el nivel de riesgo y esencia de la operación, en cada ejercicio impositivo,

los cuales no podrán superar los límites señalados en la Ley. (Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal [R-LOIPPF], Art. 9 num.2).

Impuestos Diferidos

Este reglamento aborda por primera vez los casos de aplicación de impuestos diferidos, cuya aplicación está permitida, entre estos casos se tiene:

1. Las pérdidas por deterioro de inventarios;
2. Las pérdidas esperadas en contratos de construcción;
3. La depreciación de los valores activados por costos de desmantelamiento;
4. El deterioro de las propiedades, planta y equipo, que se utilicen en el proceso productivo;
5. Las provisiones;
6. Los gastos estimados para la venta de activos no corrientes mantenidos para la venta;
7. Los ingresos y costos por la medición de activos biológicos;
8. Las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores; y,
9. Los créditos tributarios no utilizados.

Es importante indicar que con la publicación del reglamento el punto número 6 de los casos de impuestos diferidos contiene un error, el mismo que fue corregido según Decreto 580 publicado en el Registro Oficial 448 del 28 de febrero del 2015; en el reglamento inicialmente se habla de gastos estimados para la venta; sin embargo, es una mala interpretación de la técnica contable, porque lo que produce impuesto diferido es el

reconocimiento de la pérdida por deterioro; aun así el numeral fue corregido para que se permitan los impuestos diferidos por “las ganancias o pérdidas que surjan de la medición de activos no corrientes mantenidos para la venta”; sin embargo, también existe un error, el mismo que será abordado en el punto 4.3.6.

Posteriormente, en el Decreto 844 se añade un caso más de aplicación de impuestos diferidos, para quedar finalmente en los 10 casos que se van a tratar en el punto 4.4.

11 de diciembre 2015 – Suplemento del R.O. 647 – Decreto 844

Mediante este decreto se añade el último caso de impuestos diferidos aceptados, el mismo que tiene relación con los contratos de servicios integrados con financiamiento de la contratista contemplados en la Ley de Hidrocarburos; con relación específicamente a la amortización de las inversiones tangibles o intangibles. Con ello se cierran los casos permitidos, pues hasta la fecha no ha existido otro pronunciamiento adicional.

21 de diciembre del 2015 – Suplemento del R.O. 986 – Circular NAC-DGECCGC15-00000012 – Servicio de Rentas Internas

Una vez publicada la reforma, se conjeturaron acerca de los períodos en los cuáles podían aplicarse los impuestos diferidos; por ello, el Servicio de Rentas Internas se vio en la necesidad de emitir una circular, que aclaraba una serie de puntos a tomar en cuenta con respecto a la aplicación del impuesto diferido:

1. Con respecto a la deducción de los costos o gastos

La circular busca exponer una aclaración con respecto al tratamiento que el contribuyente debe otorgar a las deducciones, para lo cual establece:

- a) Los costos y/o gastos, para efectos tributarios, deben corresponder al ejercicio fiscal al cual tributariamente corresponden;
- b) No existe la figura de reverso de gastos no deducibles;
- c) Los gastos que se consideraron como no deducibles en un periodo no podrán deducirse en un periodo futuro.

Con respecto a lo mencionado por la circular, la autora comenta que en el caso del punto b), la figura de reverso de gastos no deducibles tampoco existe en la técnica contable; explica, que el reverso, por ejemplo de una pérdida por deterioro de activo intangible (que no se encuentra dentro de los 10 casos de impuesto diferido), solo se puede realizar cuando la situación que ocasionó el deterioro ha desaparecido y en ese caso, el efecto del reverso es la generación de un “ingreso por reverso de deterioro” y nada más, no se genera nuevamente un gasto por “pérdida por deterioro” sobre el mismo caso; porque eso es incorrecto.

En el ejemplo del párrafo anterior, el contribuyente reconoció una pérdida por deterioro que en su momento fue no deducible; posteriormente reconoce un ingreso por reverso de deterioro que no será gravable y en ese punto queda todo.

No es correcta una figura en la cual el contribuyente haya reconocido la pérdida en un periodo (gasto no deducible); en el momento en el que vende el activo (intangible para el ejemplo), reconoce el reverso del deterioro como un ingreso, y vuelve a reconocer la pérdida inicial para dejar sentada “tributariamente” la pérdida en el periodo en el que podría haber sido deducible; este tratamiento es erróneo con respecto a la técnica contable y no debe realizarse. Por tanto, independiente de lo que indica la circular, la realización de un ajuste de ésta índole, dista de lo requerido por la norma contable.

Sobre el punto c) solamente se debe acotar que en los casos que permite la ley se podrá tomar en cuenta una deducción futura, sobre algo que fue no deducible en el pasado.

2. Con respecto al reconocimiento tributario de impuestos diferidos

La circular establece los siguientes parámetros para este tratamiento:

a) Los estados financieros son de utilidad para el cálculo de impuestos y para presentación de información financiera a las instituciones de control;

b) Los principios de reconocimiento, medición, presentación y revelación de impuestos diferidos debe realizarse conforme a la técnica contable;

c) Los efectos de impuestos diferidos solamente son aceptados en los casos establecidos por la ley; y, cuando se produzcan a partir del 1 de enero del 2015, excepto, para el caso pérdidas tributarias y créditos fiscales;

d) Los pasivos por impuestos diferidos ya contabilizados se mantendrán hasta su liquidación;

e) El cálculo de impuestos diferidos y corrientes debe realizarse en función de la tarifa de impuesto a la renta pertinente;

f) Los activos y pasivos por impuestos diferidos contarán con los soportes respectivos;

g) Para poder utilizar los activos y pasivos por impuestos diferidos estos deben estar reconocidos en los estados financieros;

La circular trata varios aspectos respecto a la aplicación de impuestos diferidos, dejando claro que solo se pueden reconocer “**tributariamente**” los activos y pasivos por impuestos diferidos establecidos en el reglamento y que la ley acepta, y que para reconocer “contablemente” los activos y pasivos por impuestos diferidos se aplique la NIC 12 o la Sección 29 en el caso de las NIIF para PYMES; lo importante de esta conclusión es que el reconocimiento contable está ligado con el tema tributario para el caso de esta NIC 12 o la Sección 29; por lo que es absurdo registrar contablemente algo que tributariamente no está permitido.

4.2. Normas para la determinación del impuesto a la renta corriente

La determinación del impuesto corriente se basa en las disposiciones legales que existen para el efecto en la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento de aplicación,

en otras palabras, se determina en función del resultado contable ajustado por los diferentes conceptos que se encuentran en la conciliación tributaria, para llegar al impuesto causado.

Los conceptos de ingresos exentos, deducciones y beneficios adicionales, ya se han tratado de manera general en el capítulo I.

De acuerdo con el artículo 46 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; la conciliación tributaria, de manera general, se realiza de la siguiente forma:

Para obtener la base imponible del impuesto a la renta, se modifica la utilidad o pérdida líquida del ejercicio, que corresponde al resultado contable, con las siguientes operaciones:

1. Se restará la participación laboral en las utilidades de las empresas, de acuerdo a lo previsto en el Código del Trabajo;
2. Se restará el valor total de ingresos exentos o no gravados;
3. Se sumarán los gastos no deducibles **de acuerdo con lo que indica la Ley y su reglamento**, tanto los locales como los del exterior;
4. Se sumará el ajuste a los gastos incurridos para la generación de ingresos exentos;

5. Se sumará también el porcentaje de participación laboral, relacionado con los ingresos exentos;

6. Se restará la amortización de las pérdidas;

7. Se restará cualquier otra deducción establecida por ley a la que tenga derecho el contribuyente;

8. Se sumará, de haber lugar, el valor del ajuste de precios de transferencia;

9. Se restará el incremento neto de empleos;

10. Se restará el beneficio por empleados contratados con discapacidad;

11. Se restará el beneficio por contratos con adultos mayores y migrantes retornados;

12. Se deducirán los beneficios tributarios que constan en el Código de Producción; tales como, por capacitación técnica; por gastos en la mejora de la productividad y por gastos de viaje;

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

14. Se restará el 100% adicional de los gastos incurridos directamente por ellos en el pago de seguros médicos privados y/o medicina prepagada contratados a favor de la totalidad de la nómina de trabajadores;

Los detalles respecto de cada uno de estos puntos, son ampliados en el texto de la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento de aplicación. Una vez realizada la conciliación tributaria, se determina entonces la base imponible para la aplicación de la tarifa correspondiente y la obtención del valor del impuesto a la renta causado.

Es importante indicar que con la reforma tributaria del año 2014, dentro de este esquema de conciliación tributaria ingresarían los rubros correspondientes a la aplicación del impuesto diferido, en la etapa del uso del activo o pasivo; en otras palabras, ingresa a ser parte de esta conciliación el ajuste por impuesto diferido cuando se ha generado la condición que permite su deducción o la condición que genera la imposición, de los impuestos diferidos.

4.3. Normas para la determinación del impuesto a la renta diferido

Respecto a la aplicación de impuestos diferidos, la normativa tributaria se ha expresado directamente, al incluir artículos relacionados con este tema en los textos, tanto de la Ley de Régimen Tributario, así como de su reglamento de aplicación. Al respecto la Ley indica en el artículo innumerado posterior al artículo 10 acerca de este tratamiento, tal como se trató en el punto 4.1.

Ante el artículo expuesto en la Ley de Régimen Tributario Interno, se comprende entonces que el reglamento indicará los casos en los cuales, tanto activos como pasivos por impuestos diferidos, deben ser tomados en cuenta en la determinación tributaria; además indica que en caso de divergencia se tomará en cuenta las normas tributarias.

El reglamento en cambio establece los casos en los cuales, la Ley permite, la aplicación de impuestos diferidos: **“Impuestos diferidos.** - 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” (RLRTI, Art (...) posterior al art. 28).

Tal como se explicó anteriormente, se entiende entonces que la normativa tributaria regula el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, por lo que, de acuerdo a ello, el contribuyente solo puede aplicar impuestos diferidos a los siguientes casos:

4.3.1. Inventarios

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. (RLRTI, Art (...) posterior al art. 28, numeral 1).

El reglamento establece que los contribuyentes pueden deducirse la pérdida por el deterioro de inventarios, que se aplica de acuerdo a la NIC 2, pero no en el mismo periodo en el cual se reconoce como gasto; sino en el periodo en el cual se venda el inventario deteriorado o se autoconsume éste.

Por tanto, de acuerdo a lo tratado en el capítulo III el contribuyente tendrá una diferencia temporaria deducible, similar a lo que se mostró en el ejemplo número 1; en donde el contribuyente determina la base fiscal de acuerdo con lo que indica la ley, tal como la autora lo ha aseverado a lo largo de este documento. En el periodo en el cual la entidad venda el bien, a nivel de conciliación tributaria, se colocará la deducción de aquella pérdida por deterioro reconocida en periodos anteriores.

4.3.2. Contratos de Construcción

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. (RLRTI, Art (...) posterior al art. 28, numeral 2).

De acuerdo a la NIC 11 Contratos de Construcción, las entidades reconocen una pérdida esperada cuando los costos del contrato sobrepasan los ingresos y la entidad ya conoce de este particular; ésta pérdida reconocida es no deducible el momento del reconocimiento de la misma contablemente; sin embargo, la ley permite su deducibilidad al

momento en el cual la entidad incurre efectivamente en la pérdida, en otras palabras en el momento en el cual incurra en los costos excesivos con respecto a los ingresos.

4.3.3. Provisión por desmantelamiento

3. - La depreciación corresponde al valor activado por desmantelamiento será considerada como no deducible en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por estos conceptos, los cuales podrán ser utilizados en el momento en que efectivamente se produzca el desmantelamiento y únicamente en los casos en que exista la obligación contractual para hacerlo. (RLRTI, Art (...) posterior al art. 28, numeral 3).

Un entidad puede tener un activo que requiera de un pago importante para desmantelarlo, de acuerdo con la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo; una entidad debe reconocer como parte del costo del activo, una estimación de los gastos en los que va a incurrir para desmantelar el activo.

Como el reconocimiento se hace en el momento de la activación, se lo realiza como una estimación de lo que se va a gastar en el momento en el que el activo termine su vida útil; por lo tanto, llegado ese momento, cuando la entidad incurre en los desembolsos para desmantelar el activo, en ese momento la ley considera el gasto como deducible, y no en la depreciación del activo.

Se entiende que si se activa el bien con un valor estimado de desmantelamiento, este valor va a ser depreciado a lo largo de la vida útil del activo y parte de esa depreciación es no deducible; lo será de acuerdo a lo que indica el reglamento.

Es importante tener presente el factor tiempo, porque esta diferencia temporaria deducible puede permanecer como tal por mucho; tomando en cuenta que está en función de la vida útil del activo.

4.3.4. Deterioro de Propiedades, Planta y Equipo

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. (RLRTI, Art (...) posterior al art. 28, numeral 4).

El deterioro de propiedades, planta y equipo aparece cuando el valor recuperable de un activo es inferior a su valor en libros, en otras palabras, de acuerdo a la NIC 16 de Propiedades, Planta y Equipo se reconoce una pérdida por deterioro cuando el valor que un activo tiene en libros, en la contabilidad, está por encima de lo que realmente podría recuperar si vendiera ese activo o si usara ese activo para generar ingresos.

La pérdida por deterioro no es aceptada como deducible en el momento de su reconocimiento, sino posteriormente el momento en el que se dé de baja el activo. La

diferencia temporaria imponible, es decir, el activo por impuesto diferido durara hasta que la transferencia o finalización de la vida útil del activo se dé.

4.3.5. Provisiones

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. (RLRTI, Art (...) posterior al art. 28, numeral 5).

Primero, antes que todo, es importante indicar que “las provisiones de cuentas incobrables” no son provisiones de acuerdo a la técnica contable; una provisión genera un pasivo, éstas “provisiones de incobrables” en realidad son un ajuste del importe en libros de una cuenta de activo; sin embargo, esto es sólo un tema de técnica contable que no afecta ni cambia lo que la ley quiere expresar; esto se aclara justamente para ratificar que la ley no tiene que tratar acerca de técnica contable, sino de recaudación y no tiene que adaptarse en todo a la NIIF, sino ser clara para la determinación del impuesto a la renta.

De acuerdo con este caso de provisiones, al igual que los demás casos ya tratados; se genera una diferencia temporaria deducible, por cuanto, la entidad reconoce una provisión en base a la mejor estimación posible, para establecer que existe la probabilidad de que la entidad tenga que desprenderse de activos que le pueden generar beneficios económicos futuros, o en otras palabras, existe la probabilidad de que la entidad tenga que pagar.

La provisión se caracteriza por tener un grado de incertidumbre en cuanto a su cuantía y vencimiento; por ello, la norma tributaria acepta el gasto como deducible, no cuando se reconoce, sino cuando éste pasivo ya no es incierto, sino que goza de certeza.

Este activo por impuesto diferido, reconocido en el momento del reconocimiento de la provisión, se eliminará cuando ésta provisión sea cierta y más aún, cuando la entidad ya se haya desprendido de los recursos, de acuerdo a lo que indica la Ley.

Este tipo de tratamiento es correcto, la autora asevera que en el caso de mediciones que requieren estimaciones y juicios, es prudente manejar la no deducibilidad en el momento del reconocimiento; pues al ser cálculos estimados están sujetos a variaciones futuras.

El reconocimiento de impuestos diferidos permite manejar estas variaciones, sin tener que afectar la recaudación de impuestos aceptando una deducibilidad inicial por un valor estimado; y sin afectar al contribuyente, aceptando una deducibilidad futura.

Sin embargo, si la normativa tributaria, en medio de sus objetivos de recaudación, no permite una deducibilidad futura, lo que ocurriría a nivel contable, tal como se ha explicado en el capítulo III, es que la base fiscal sería igual que la contable y nunca aparecería la diferencia temporaria deducible y consecuentemente nunca aparecería el activo por impuesto diferido; y sin embargo, se estaría aplicando correctamente la NIIF.

Por tanto, no es el reconocimiento de activos por impuestos diferidos, en todos los casos, lo que hace que se pueda aplicar la NIIF en el tema tributario, y lo que se quiere con

esta investigación; es la claridad de la ley con respecto a esta aplicación de NIIF lo que se busca en esta disertación.

4.3.6. Activos no corrientes disponibles para la venta

6. Las ganancias o pérdidas que surjan de la medición de activos no corrientes mantenidos para la venta, no serán sujetos de impuesto a la renta en el periodo en el que se el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por estos conceptos, el cual podrá ser utilizado en el momento de la venta o ser pagado en el caso de que la valoración haya generado una ganancia, siempre y cuando la venta corresponda a un ingreso gravado con impuesto a la renta. (RLRTI, Art (...) posterior al art. 28, numeral 6).

De acuerdo con la NIIF 5 Activos No Corrientes Disponibles para la Venta y Operaciones Discontinuas, las entidades tienen activos en Propiedades, Planta y Equipo (Activos Fijos) que como ya no van a ser utilizados por la entidad se ha decidido disponerlos para la venta, por lo que dejan de ser considerados como tales y son transferidos a un grupo llamado “Activos no Corrientes Disponibles para la Venta”.

Al momento de realizar ésta transferencia, los activos pueden sufrir una pérdida; también pueden sufrir ésta, una vez ya reclasificados; la reversión de esta pérdida se reconocerá como ganancia. En éste caso, de acuerdo con el párrafo precedente, la entidad reconoce un activo por impuesto diferido, es decir, existe una diferencia temporaria deducible, la misma que será aplicada en el momento de la venta del activo.

Es importante indicar que, en este tipo de caso, de acuerdo a la técnica contable, la ganancia que se generaría, sería por reversión de una pérdida previamente registrada, por lo que, con esa ganancia se generaría un ajuste al activo por impuesto diferido reconocido previamente, no se generaría un pasivo por impuesto diferido.

Este es un tema de técnica contable que la norma tributaria no lo considera, pero que, sin embargo, el contribuyente que conoce del mismo sabría cómo debe realizar el reconocimiento, el cual no tendría ningún impacto con respecto a la ley porque estaría cumpliéndola.

En otras palabras, esta falla en la redacción de la ley, no causa inconvenientes en la aplicación del impuesto diferido. Dentro de este documento, se podría incluir en la propuesta de reforma, una corrección en la redacción de este caso; sin embargo, se busca el enfoque en los casos que están causando inconvenientes en la aplicación de la Ley.

4.3.7. Activos Biológicos

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” (RLRTI, Art (...) posterior al art. 28, numeral 7).

El caso de los activos biológicos es el único que genera un pasivo por impuestos diferidos y que se encuentra establecido “como permitido” en el texto de la ley; adicional a ello también genera un activo por impuestos diferidos.

El lector que no se encuentre familiarizado con la NIC 41 Activos Biológicos; podría encontrar muy confuso este artículo; por cuanto hay un concepto que se debe tener claro previo a la aplicación de este impuesto diferido, ese concepto es el de “ganancias no realizadas”, concepto que será tratado en el punto 4.4 de este capítulo.

En lo que se refiere a este artículo, la norma tributaria permite el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido por la ganancia que genera un activo biológico en un período, pero al ser una ganancia no realizada, se permite que el ingreso sea tributado una vez que se venda o se disponga del activo; así como la imposición de ésta ganancia está permitida para el momento en el cual se venda o disponga del activo biológico, lo mismo ocurre con los gastos relacionados con éste activo; éstos gastos no pueden ser deducibles en el periodo en el cual se incurrieron sino en el momento en el que se reconozca el ingreso como gravable, de manera que ambas diferencias se hagan efectivas en el momento de la venta o disposición.

Como se indicó previamente, esta transacción genera dos efectos al mismo tiempo; un pasivo por impuestos diferidos y un activo por impuestos diferidos; en donde la técnica contable dictaminará como se reconocen y presentan ambos; pero que a la final no afectará a las disposiciones tributarias.

4.3.8. Depreciación y Amortización de Activos No Corrientes en contratos contemplados por la Ley de Hidrocarburos

10. En los contratos de servicios integrados con financiamiento de la contratista contemplados en la Ley de Hidrocarburos, siempre y cuando las fórmulas de amortización previstas para fines tributarios no sean compatibles con la técnica contable, el valor de la amortización de inversiones tangibles o intangibles registrado bajo la técnica contable que exceda al valor de la amortización tributaria de esas inversiones será considerado como no deducible en el periodo en el que se registre contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto,

que podrá ser utilizado, respetando las referidas fórmulas, durante los períodos en los cuales la amortización contable sea inferior a la amortización tributaria, según los términos establecidos en la Ley y en este Reglamento. (RLRTI, Art (...) posterior al art. 28, numeral 7).

En este caso, por el tipo de contratos, las depreciaciones y amortizaciones de los activos no corrientes suelen estimarse en base a una vida útil más corta que los límites tributarios establecidos, por ello, éste artículo permite la deducibilidad futura de los valores que fueron reconocidos como no deducibles en el momento en el que se determinó el gasto por depreciación o amortización; en otras palabras, el contribuyente contará con una deducción por depreciación y amortización en años posteriores sobre los valores que en años anteriores fueron considerados como no deducibles, sobre estos conceptos.

4.3.9. Amortización de pérdidas

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” (RLRTI, Art (...) posterior al art. 28, numeral 8).

Se decidió incluir dentro del texto de impuestos diferidos el caso de la amortización de pérdidas; cuando en realidad solo bastaba con leer el artículo 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno que menciona “Las sociedades, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad pueden compensar las pérdidas sufridas en el ejercicio impositivo, con las utilidades gravables que obtuvieren dentro de los cinco períodos impositivos siguientes, sin que se exceda en cada período del

25% de las utilidades obtenidas. Al efecto se entenderá como utilidades o pérdidas las diferencias resultantes entre ingresos gravados que no se encuentren exentos menos los costos y gastos deducibles”.

Este es uno de los puntos que mejor explica lo que se ha tratado en los capítulos anteriores y esto es mostrar que no se necesita crear un espacio que se llame “impuestos diferidos” para que el contribuyente conozca si los debe o no aplicar; solo con la lectura del artículo 11 el contribuyente sabía que debía reconocer impuestos diferidos, porque la amortización de pérdidas está expresada en la ley, como tal

En otras palabras, el que la normativa tributaria se acerque a los conceptos NIIF no significa que cambie su esencia o que tenga que contemplar todo lo que dice la normativa, es simplemente que establezca parámetros para los nuevos conceptos que trae consigo la norma y que no están normados en la legislación tributaria, lo que hace que el contribuyente se pregunte si determinada partida es ingreso gravado o no; o si determinada partida es gasto deducible o no. Sin embargo, esta problemática es la que se tratará en el siguiente punto.

La amortización de pérdidas genera un activo por impuesto diferido por cuanto la pérdida que el contribuyente sufrió hoy la puede compensar con una utilidad futura, y como la idea central del reconocimiento de impuesto diferido a nivel contable es determinar el impacto en el resultado; es importante reconocer en qué año se dio la pérdida y consecuentemente el beneficio tributario de poder deducir esa pérdida a futuro; cuando llegue ese futuro, el activo por impuesto diferido reconocido irá disminuyendo, hasta quedar en cero, con la utilización total del beneficio o la baja en el caso de que ya no pueda ser utilizado.

4.3.10. Créditos fiscales no utilizados

9. Los créditos tributarios no utilizados, generados en períodos anteriores, en los términos y condiciones establecidos en la ley y este Reglamento (RLRTI, Art (...) posterior al art. 28, numeral 9).

De la misma manera que la amortización de pérdidas, no era necesario que la normativa tributaria estableciera que existe un impuesto diferido por los créditos tributarios no utilizados en el caso de impuesto a la renta; por cuanto, al saber que esos créditos fiscales pueden ser utilizados en un plazo mayor a un año, la técnica contable indicaba que deben ser reclasificados al Activo No Corriente, dentro del grupo de Impuestos No Corrientes y como un Activo por Impuesto Diferido.

De acuerdo con lo que se ha podido observar la normativa tributaria ha establecido los 10 casos en los cuáles se puede reconocer un activo o un pasivo por impuesto diferido, indicando en la ley que solo se pueden reconocer los casos permitidos; sin embargo, este documento pretende dos cosas:

1. Demostrar que la normativa tributaria no puede dar las pautas respecto a la técnica contable, no puede indicar cómo contabilizar una partida; y
2. La normativa contable no puede dar las pautas de cómo determinar el impuesto a la renta que el contribuyente debe pagar al Estado, la normativa contable solo puede dar las pautas de cómo contabilizar lo que está permitido por la ley.

Siendo así, no existirían inconvenientes en la determinación del impuesto a la renta y en su contabilización, el problema es que la normativa tributaria ha asumido un papel que no puede asumir y no contempla algunos casos que arroja la contabilidad y sobre los cuáles el contribuyente no sabe cómo proceder.

Adicionalmente muchos contribuyentes han asumido criterios contables que quieren imponer a la fuerza a la normativa tributaria; lo cual también es incorrecto. Como asevera la autora, si en un caso hipotético extremo, la normativa tributaria indica que todos los gastos no son deducibles; eso no significa que el contribuyente no los tenga que contabilizar, sino que lo hará y los ajustará en conciliación tributaria; el punto es tener claro cómo debe proceder.

4.4. Inconvenientes actuales de la aplicación de la normativa tributaria en concordancia con la técnica contable

De acuerdo con todo lo que se ha tratado hasta el momento, se pueden obtener muchas deducciones, y una de ellas, que es la que se busca que el lector asimile de esta disertación es que la norma contable no puede imponerse a la norma tributaria, en otras palabras, no puede decidir acerca de lo que es deducible o de lo que es imponible; la norma aplica el reconocimiento de activos y pasivos diferidos en función de lo que se considera deducible o imponible en función de la ley.

Comprendido este primer punto; lo segundo que se debe entender, es que la norma tributaria no puede decidir sobre lo que debe o no debe reconocer en la contabilidad; porque para ello está la norma contable. Como ambas son diferentes, la forma de determinar el

impuesto a la renta se realiza a través de la conciliación tributaria, pero partiendo de un resultado contable; resultado que contiene diferentes “partidas” con distintas formas de medición que deben ser ajustadas conforme a lo que la norma tributaria permite; pero ¿qué sucede cuando la norma tributaria no es clara respecto al tratamiento de dichas partidas?; ¿cómo sabe el contribuyente si debe pagar sobre un ingreso contable acerca del cual la norma tributaria no ha indicado tratamiento?

El problema no es la aplicación del impuesto diferido, y muchas disertaciones en el Ecuador se han tratado de ello; del impacto de la aplicación de la NIC 12; pero ese no es el punto, el punto es que en la norma tributaria no existe claridad sobre el tratamiento de ciertas partidas contables; sea que acepte su deducción u obligue su imposición, o no; el problema en sí es que el contribuyente no tiene claro qué hacer.

Mucho ayudó la reforma del año 2014; sin embargo, quedan vacíos aun que deberían aclararse y un par de errores que deberían corregirse.

A continuación, una explicación de los principales problemas que tiene hoy por hoy la aplicación de la ley para la determinación del impuesto a la renta:

4.4.1. Reconocimiento de Pasivos por Impuestos Diferidos

La Ley de Régimen Tributario Interno en el artículo innumerado posterior al artículo 10 indica “Para efectos tributarios se permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, únicamente en los casos y condiciones que se establezcan en el

reglamento. En caso de divergencia entre las normas tributarias y las normas contables y financieras, prevalecerán las primeras”.

Se debe recordar que la circular de diciembre del 2015 indica que existe el reconocimiento de activos y pasivos diferidos para fines tributarios; entonces dicha circular está indicando que podrían existir activos y pasivos para “fines contables” lo cual no procede, por cuanto solo existe un reconocimiento y es por técnica contable de acuerdo a lo que permita la ley; sin embargo, en este punto solo se tratará el tema de pasivos por impuestos diferidos, dado que en el caso de los activos no se tiene el mismo inconveniente que se va a exponer a continuación:

Un pasivo por impuesto diferido se genera por una diferencia temporaria imponible, es decir, por un ingreso o una ganancia que no tributa en ese periodo, sino que, **de acuerdo a la normativa**, tributa en un período futuro; de ésta manera, la entidad reconoce en sus estados financieros el hecho de que la ganancia sobre la que hoy no está pagando impuestos, no genera una disminución de la tasa efectiva del impuesto a la renta porque a la final, en el futuro si va a pagarlos.

La norma tributaria en su texto expresa casos en donde se generan este tipo de pasivos por impuestos diferidos, y no necesariamente están en el artículo que trata acerca de los 10 casos de impuestos diferidos. Por ejemplo, en el artículo 28 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, numeral 6, literal f) indica: “... En el caso de venta de bienes revaluados se considerará como ingreso gravable la diferencia entre el precio de venta y el valor residual sin considerar el revalúo”.

Suponga el lector que la entidad posee una maquinaria, dentro de sus elementos de propiedades, planta y equipo, y ésta ha tenido un revalúo por lo que ha incrementado su valor. La entidad decide en un punto venderla, de acuerdo con el artículo precedente el ingreso gravado será la diferencia entre el precio de venta y el valor residual sin considerar el revalúo; por tanto será **en el momento de la venta** cuando la entidad reconozca el ingreso gravado; por tanto si la entidad tuvo un revalúo que generó una ganancia en un periodo pasado, la pregunta es: ¿Acaso esto no genera un pasivo por impuesto diferido?; a continuación se coloca en números esta aseveración, sin embargo, para comprender mejor el efecto se va a obviar por un instante la depreciación del bien:

Ejemplo 7: Reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos – caso venta de propiedades, planta y equipo

Suponga el lector que la maquinaria tiene un costo de \$100.000,00 y que su valor a ascendido a \$120.000,00; decide venderla por los \$120.000,00; de acuerdo a la norma tributaria tendrá que tributar sobre 20.000,00 que es la utilidad real, es decir, sin tomar en cuenta el valor revaluado. Por tanto:

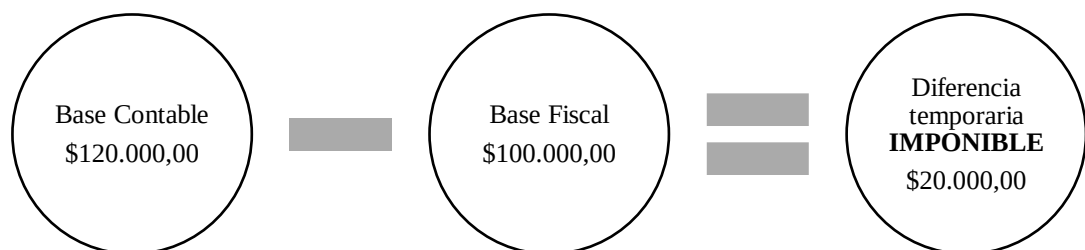


Figura 9: Ejemplo Nro. 7 - Reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos – caso venta propiedades, planta y equipo

De acuerdo a lo aprendido, la base fiscal de un activo, es lo que cuando ese activo genere ingresos, será deducible; de acuerdo al artículo 28 numeral 6 literal f) lo que será deducible es solamente el valor residual sin considerar el revalúo, en este ejemplo lo que será deducible es el valor sin revaluar, por tanto solo los \$100.000,00.

De esta manera se genera una diferencia temporaria imponible por \$20.000,00 que genera un pasivo por impuesto diferido, que en este ejemplo será utilizado el momento de la venta de la maquinaria para indicar en la contabilidad de la entidad cuánto realmente se ha gastado por concepto de impuesto a la renta.

Como el lector puede observar, éste reconocimiento de pasivo por impuesto diferido **no ocasiona** ningún efecto tributario adicional al que la ley permite, por lo tanto, se puede concluir con lo siguiente:

- La determinación de una diferencia temporaria imponible no requiere de un artículo que hable acerca del reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos, pues está sujeta a toda la norma tributaria que trata acerca de la partida en cuestión.
- El reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido es netamente asunto de la normativa contable, la legislación tributaria provee la explicación relacionada con el ingreso para saber si es que nace o no una diferencia temporaria imponible.

- La norma contable no es la que define si existe diferencia temporaria imponible, es la norma tributaria la que lo hace en el momento del análisis de la base fiscal, el mismo que está sujeto al texto de la norma tributaria.
- La norma tributaria no puede impedir el reconocimiento de este pasivo por impuesto diferido porque no genera ninguna afectación en el pago del impuesto a la renta, el reconocimiento de este pasivo genera un gasto (que se reconoce después de determinado el impuesto a la renta corriente) y un pasivo; el gasto disminuye el patrimonio y el pasivo se convierte en un pasivo no corriente.
- La normativa tributaria indica que se debe realizar éste tratamiento, por tanto, se estaría contradiciendo así misma. Si la intención del artículo de impuestos diferidos, en relación con los pasivos, es restringir al contribuyente del reconocimiento de ingresos contables en periodos futuros, y por ello, solo permite el caso de activos biológicos; entonces, aquí existe una contradicción; si ese no es el objetivo, entonces no tendría que haberse escrito siquiera, pues como se ha indicado antes, la misma norma provee del tratamiento.

A continuación, se procede a ampliar la explicación de manera que el lector pueda apreciar el efecto que tiene este reconocimiento en la determinación del impuesto a la renta, y cuál es el objetivo real de este tratamiento, recuerde el lector que en este ejemplo no se está tratando el tema de depreciación, sin embargo, éste es muy importante y por ello se lo cubrirá en el ejercicio siguiente:

Para el efecto se va a suponer que la entidad arrojó los siguientes resultados en el año 2017:

	Año 2017
Ingresos	500,000.00
Gastos	300,000.00
Utilidad:	200,000.00
(+) GND	
(-) IE	
Base Imponible:	200,000.00
Tasa:	22%
I. Renta:	44,000.00

A nivel contable el resultado de ese año es:

Ingresos	500,000.00
Gastos	300,000.00
Resultado:	200,000.00
ORI - Ganancia	
Revalúo	20,000.00
ORI:	20,000.00
Resultado Total:	220,000.00

Tenga presente el lector que el ORI “Otro Resultado Integral” es un resultado que se presenta en el estado de resultados pero que se acumula directamente en el patrimonio, para efectos fiscales el ORI no se toma en cuenta, por ello el lector no vio esta utilidad de \$20.000,00 en la conciliación tributaria.

Contablemente, en el ejercicio 2017, la entidad reconoció lo siguiente por el impuesto corriente:

Descripción	Debe	Haber
Gasto (ingreso) impuesto a la renta	44.000,00	
a) Impuesto a la Renta por Pagar		44.000,00

De esta manera el lector puede apreciar que la entidad reconocer el valor de impuesto causado que debe pagar al Estado, y reconoce un pasivo llamado “Impuesto a la Renta por Pagar” para el efecto, este pasivo se eliminará con el pago en la declaración de impuesto a la renta, o de ser el caso con la compensación con los créditos fiscales.

Adicional a esto la entidad reconoce el impuesto diferido de la siguiente manera:



Figura 11: Ejemplo Nro. 7 - Reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos – caso venta propiedades, planta y equipo

Descripción	Debe	Haber
Gasto (ingreso) impuesto a la renta	4.400,00	
a) Pasivo por Impuesto Diferido		4.400,00

Los \$4.400,00 significa el valor que la entidad tendrá que pagar en un momento determinado, sea a través de la depreciación no deducible (ver ejemplo 8) o a través de la venta como es este caso. De esta manera, contablemente el contribuyente conoce dos cosas:

1. Cual es el gasto (ingreso) impuesto a la renta real de ese período

2. Cuánto tienen que pagar en el futuro la entidad por concepto de impuesto a la renta, cuando la situación que grava el impuesto se dé.

Como el lector pudo conocer en el capítulo III, el gasto (ingreso) de impuesto a la renta está compuesto por el impuesto a la renta corriente + impuesto a la renta diferido = $(44.000 + 4.400) = 48.400,00$; por tanto, el efecto en resultados que se mostrará relacionado con el impuesto a la renta será de \$48.400,00, si se divide éste valor para el resultado contable (incluyendo el ORI de este caso), se tiene lo siguiente: $\$48.400,00 / \$220.000,00 = 22\%$; con lo que se cumple la teoría que indica que cuando existen diferencias temporarias la tasa efectiva del impuesto a la renta no cambia.

Comprenda el lector algo importante, lo que se acaba de explicar es técnica contable aplicada y en este caso relacionada con la normativa tributaria, en ningún momento la norma contable se ha tomado la atribución de decidir sobre lo que se debe tributar o no, la norma contable solamente ha cumplido con los dos objetivos antes mencionados, conocer: Cuál es el gasto (ingreso) impuesto a la renta real de ese período; y, cuánto tiene que pagar en el futuro la entidad por concepto de impuesto a la renta, cuando la situación que grava el impuesto se dé.

Tributariamente, se sigue pagando lo mismo que se hubiera pagado si no existiera esta aplicación contable, por lo que se ratifica el hecho de que la legislación tributaria no puede determinar cómo reconoce y mide los pasivos por impuestos diferidos la entidad, pues su reconocimiento y medición bajo normativa contable ya está sujeto a lo que dictamina la ley.

Como puede apreciar el lector, aquí existe un inconveniente; por un lado, el artículo 28 numeral 6 literal f), del Reglamento para aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, indica que la utilidad gravable de un bien revaluado se produce en el momento de la venta del bien y por otro lado el artículo innumerado después del artículo 28 del mismo cuerpo legal indica que no se puede reconocer el pasivo por impuesto diferido. Tal como se ha demostrado, se ha generado un pasivo por impuesto diferido y se ha cumplido con la ley.

Continuando con el ejemplo, en el año 2017 justamente fue que el activo “maquinaria” de este ejemplo tuvo un revalúo de \$100.000,00 a \$120.000,00; como se puede observar ese efecto no cambia en nada la declaración de impuesto a la renta. Se va a suponer que la venta se realizó en el año 2018, en donde se generan los \$20.000,00 de utilidad en la venta del activo; para el efecto se va a tomar como referencia los mismos datos, para que el lector pueda apreciar las diferencias:

	Año 2018
Ingresos	500,000.00
Gastos	300,000.00
Utilidad:	200,000.00
(+) GND	
(-) IE	
(+) Ajuste Utilidad	20,000.00
Base Imponible:	220,000.00
Tasa:	22%
I. Renta:	48,400.00

Como se puede visualizar, en el año 2018 la entidad no genera un ingreso contable, pues el valor en libros del activo es de \$120.000,00 y el valor de venta es de \$120.000,00; contablemente no existe utilidad, pero tributariamente si existe, por ello se debe ajustar la utilidad para incrementar a nivel de conciliación tributaria la ganancia por la venta del activo,

de esta manera la entidad no tributa solo los \$200.000,00 de utilidad sino los 20.000,00 de la ganancia por la venta del activo, y cumple con el artículo que menciona el momento en el cual se grava el ingreso y su cálculo.

El contribuyente pagará al Estado \$48.400,00 y cumplirá con la normativa tributaria por un lado, y por otro, contablemente reconocerá lo siguiente:

Impuesto Corriente:

Descripción	Debe	Haber
Gasto (ingreso) impuesto a la renta	48.400,00	
a) Impuesto a la Renta por Pagar		48.400,00

Impuesto Diferido:

A continuación, se presenta un cuadro que muestra el movimiento de la partida de manera que el lector pueda comprender el ajuste realizado; en adelante se utilizará éste cuadro que es propio de las hojas de trabajo de la aplicación del Método del Pasivo basado en el Balance; sin embargo, en este caso se lo va a realizar en un comparativo anual:

Año	Partida	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Tipo	Tarifa I.R.	Saldo
2017	Maquinaria	120.000	100.000	20.000	PID	22%	4.400
2018	Maquinaria	0	0	0	-		0

Como se puede observar el saldo que para el año 2018 tiene el pasivo por impuesto diferido relacionado con la maquinaria es cero, por ello, se realiza el siguiente registro contable:

Descripción	Debe	Haber
Pasivo por Impuesto Diferido	4.400,00	
a) Gasto (ingreso) Impuesto a la Renta		4.400,00

El gasto (ingreso) de impuesto a la renta está compuesto por el impuesto a la renta corriente + impuesto a la renta diferido = $(48.400 + (4.400)) = 44.000,00$; por tanto, el efecto en resultados que se mostrará relacionado con el impuesto a la renta será de \$44.000,00, si se divide éste valor para el resultado contable, se tiene lo siguiente: $\$44.000,00 / \$200.000,00 = 22\%$, tomando en cuenta que en el año 2018 el resultado contable es \$200.000, pues en este periodo ya no existe ningún resultado en el ORI; con lo que se cumple la teoría que indica que cuando existen diferencias temporarias la tasa efectiva del impuesto a la renta no cambia.

Es posible que el lector se pregunte, porqué una venta de maquinaria, si el propósito de ese tipo de activos es utilizarlos no venderlos; es verdad, lo único que se ha pretendido es ejemplificar los efectos de la aplicación de la normativa tributaria en el reconocimiento y medición bajo normativa contable; sin embargo, para mayor comprensión del lector, a continuación, el mismo ejemplo, pero en esta ocasión, la maquinaria se deprecia a 20 años:

Ejemplo 8: Reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos – caso depreciación de propiedades, planta y equipo

Suponga el lector que una maquinaria tiene un costo de \$100.000,00, con una vida útil de 20 años. Al término de su tercer año de utilización (2017) su valor a ascendido a \$120.000,00.

Por tanto, se tendría:

Costo	100,000.00	Valor Razonable	120,000.00
(-) Depreciación	15,000.00	(-) Depreciación	-
(-) Deterioro	-	(-) Deterioro	-
Importe en Libros	85,000.00	Importe en Libros	120,000.00

Nótese que para el caso del revalúo de acuerdo a la NIC 16 contablemente se ha aplicado el método de eliminación de la depreciación.

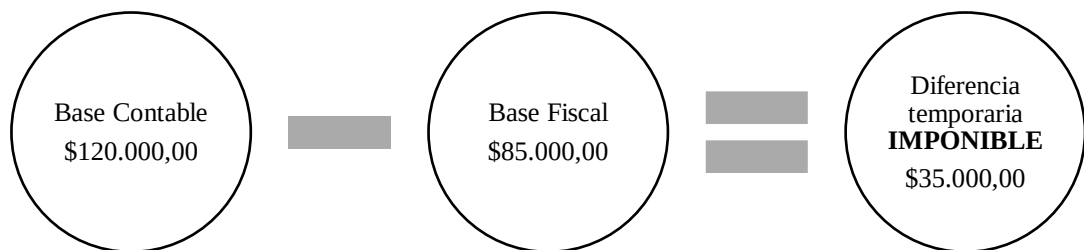


Figura 12 – Ejemplo Nro. 7 - Reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos – caso depreciación de propiedades, planta y equipo

Al cierre del ejercicio 2017 la entidad presentó la siguiente información, en su conciliación tributaria:

	Año 2017
Ingresos	500,000.00
Gastos	300,000.00
Utilidad:	200,000.00
(+) GND	
(-) IE	
Base Imponible:	200,000.00
Tasa:	22%
I. Renta:	44,000.00

A nivel contable el resultado de ese año es:

Ingresos	500,000.00
Gastos	300,000.00
Resultado:	200,000.00
ORI - Ganancia	
Revalúo	35,000.00
ORI:	35,000.00
Resultado Total:	235,000.00

Contablemente, en el ejercicio 2017, la entidad reconoció lo siguiente por el impuesto corriente:

Descripción	Debe	Haber
Gasto (ingreso) impuesto a la renta	44.000,00	
b) Impuesto a la Renta por Pagar		44.000,00

De esta manera el lector puede apreciar que la entidad reconocer el valor de impuesto causado que debe pagar al Estado, y reconoce un pasivo llamado “Impuesto a la Renta por Pagar” para el efecto, este pasivo se eliminará con el pago en la declaración de impuesto a la renta, o de ser el caso con la compensación con los créditos fiscales.

Adicional a esto la entidad reconoce el impuesto diferido de la siguiente manera:

Año	Partida	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo	Tarifa I.R.	Saldo
2017	Maquinaria	120.000	85.000	35.000	PID	22%	7.700

Descripción	Debe	Haber
Gasto (ingreso) impuesto a la renta	7.700,00	
a) Pasivo por Impuesto Diferido		7.700,00

Los \$7.700,00 significa el valor que la entidad tendrá que pagar en un momento determinado, en este caso a través de una depreciación no deducible en el futuro.

El gasto (ingreso) de impuesto a la renta está compuesto por el impuesto a la renta corriente + impuesto a la renta diferido = $(44.000 + 7.700) = 51.700,00$; por tanto, el efecto en resultados que se mostrará relacionado con el impuesto a la renta será de \$51.700, si se divide éste valor para el resultado contable (incluyendo el ORI de este caso), se tiene lo siguiente: $\$51.700,00 / \$235.000,00 = 22\%$; con lo que se cumple la teoría que indica que cuando existen diferencias temporarias la tasa efectiva del impuesto a la renta no cambia.

Tributariamente, se sigue pagando lo mismo que se hubiera pagado si no existiera esta aplicación contable, por lo que se ratifica el hecho de que la legislación tributaria no puede determinar cómo reconoce y mide los pasivos por impuestos diferidos la entidad, pues su reconocimiento y medición bajo normativa contable ya está sujeto a lo que dictamina la ley.

A continuación, se va a observar lo que ocurre en el año 2018, cual el activo revaluado se deprecia y tiene una porción deducible y otra no deducible:

Depreciación Contable		Depreciación Tributaria	
Importe en libros	120,000.00	Importe en libros	85,000.00
Vida útil restante	17 años	Vida útil restante	17 años
Depreciación anual	7,058.82	Depreciación anual	5,000.00

Por tanto, existe un valor no deducible por concepto de depreciación que asciende a \$2.058,82, y la conciliación tributaria se establecería de la siguiente manera:

	Año 2018
Ingresos	500,000.00
Gastos	300,000.00
Utilidad:	200,000.00
(+) GND	2,058.82
(-) IE	
Base Imponible:	202,058.82
Tasa:	22%
I. Renta:	44,452.94

Como se puede apreciar, la determinación del impuesto causado cumple con todas las disposiciones legales, sin embargo, la entidad ha reconocido un pasivo por impuesto diferido, sin que afecte en ninguna forma la determinación del impuesto a la renta. El contribuyente pagará al Estado \$44.952,94 y cumplirá con la normativa tributaria por un lado, y por otro, contablemente reconocerá lo siguiente:

Impuesto Corriente:

Descripción	Debe	Haber
Gasto (ingreso) impuesto a la renta	44.952,94	
b) Impuesto a la Renta por Pagar		44.952,94

Impuesto Diferido:

A continuación, en un comparativo anual se tiene:

Año	Partida	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo	Tarifa I.R.	Saldo
2017	Maquinaria	120.000,00	85.000,00	35.000,00	PID	22%	7.700,00
2018	Maquinaria	112.941,18	80.000,00	32.941,18	PID	22%	7.247,06

Como se puede observar el saldo que para el año 2018 tiene el pasivo por impuesto diferido relacionado con la maquinaria ha disminuido, esto es por la aplicación de la depreciación en el periodo 2018, irá disminuyendo hasta llegar a cero a medida que el activo se vaya depreciando, o si en algún momento se decide venderlo.

Descripción	Debe	Haber
Pasivo por Impuesto Diferido	452.94	
a) Gasto (ingreso) Impuesto a la Renta		452.94

Note el lector que el ajuste se realiza solo por la diferencia entre el saldo del pasivo por impuesto diferido del año actual y el del año anterior; esto para complementar la apreciación sobre la aplicación del Método del Pasivo Basado en el Balance.

El gasto (ingreso) de impuesto a la renta está compuesto por el impuesto a la renta corriente + impuesto a la renta diferido = $(44.452,94 + (452.94)) = 44.000,00$; por tanto, el efecto en resultados que se mostrará relacionado con el impuesto a la renta será de \$44.000,00, si se divide éste valor para el resultado contable, se tiene lo siguiente: $\$44.000,00 / \$200.000,00 = 22\%$, tomando en cuenta que en el año 2018 el resultado contable es \$200.000, pues en este periodo ya no existe ningún resultado en el ORI; con lo que se cumple la teoría que indica que cuando existen diferencias temporarias la tasa efectiva del impuesto a la renta no cambia.

Con esta muy breve explicación se ha buscado demostrar que la normativa tributaria no puede regular el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos, porque es netamente un tema contable que resulta de la aplicación de la misma ley.

Por otro lado, si el objetivo de regular los pasivos por impuestos diferidos es regular los casos en los cuáles los ingresos no tributan en el mismo periodo en que se contabilizan, existen varias contradicciones en la misma ley, como el caso que se ha visto, o el caso de venta de acciones por ejemplo, en donde la misma ley indica: la enajenación de acciones u otros derechos representativos de capital se calculará así: “El ingreso gravable corresponderá al valor real de la enajenación. El costo deducible será el valor nominal, el valor de adquisición, o el valor patrimonial proporcional de las acciones u otros derechos

representativos de capital, según corresponda, de acuerdo con la técnica financiera aplicable para su valoración” (LRTI, Art. (...) posterior al Art. 26).

En dicho caso el ingreso gravable se reconoce el momento de la venta y el costo puede ser el valor de adquisición, valor nominal o el valor patrimonial proporcional; en ningún momento la norma indica que el valor razonable puede ser el costo y que el ingreso gravable se considera en el momento de ajuste al valor de mercado, el ingreso gravable se considera el momento de la venta, este tema se tratará en el punto siguiente que explica acerca de las partidas que se miden a valor razonable, las que de alguna manera también pueden generar pasivos por impuestos diferidos y se complementan con este punto tratado.

4.4.2. Tratamiento de partidas medidas a Valor Razonable - Ganancias/Pérdidas no realizadas

La normativa tributaria no aborda este tipo de conceptos, y en realidad no es su labor hacerlo, porque es un tema netamente contable; sin embargo, como se ha explicado anteriormente, la determinación del impuesto a la renta parte de un resultado contable que contiene ciertas partidas, como éstas, sobre las cuáles el contribuyente no tiene claro si tributar o no, aunque exista un artículo que trate acerca de impuestos diferidos, en temas como éste el procedimiento no ha quedado claro, por la repercusión que tiene.

La normativa contable en la NIIF 13 Mediciones al Valor Razonable, trata un tema muy amplio que corresponde al tipo de medición a valor de mercado, la entidad ajusta el valor del activo a los valores de mercado de acuerdo a la información que tenga de ellos; puede ser que tenga información cotizada y en ese caso no tenga que realizar cálculos

adicionales; o puede ser que los datos que tenga requieran ajustes de cálculo adicionales, bajo técnicas de medición.

La medición a valor razonable bajo técnica contable es eficaz para conocer el valor financiero de una partida; sin embargo, bajo normativa tributaria, y por obvias razones, este concepto no se ha manejado.

El problema que se da es que la medición a valor razonable genera ganancias y pérdidas que en la mayoría de los casos se reconocen en los resultados, y ahí es donde afecta a la determinación del impuesto a la renta. La medición al valor razonable genera lo que se conoce como ganancias o pérdidas no realizadas.

Las ganancias y/o pérdidas no realizadas, en un concepto bastante sencillo, constituyen un beneficio o perjuicio que no se ha materializado pues aún no se ha realizado la venta del activo que dio origen al mismo.

Para mayor comprensión se puede ejemplificar este concepto: imagine el lector que tiene un cuadro de un amigo suyo que es pintor; su amigo aún no es conocido en el medio; sin embargo, tiene mucha habilidad para la pintura, usted como buen amigo le ha comprado uno de sus cuadros y lo tiene en su sala para el deleite de sus visitas, un día su amigo, lamentablemente, muere y sus pinturas empiezan a hacerse muy famosas, a medida que pasa el tiempo van adquiriendo más valor, y usted tiene una, que para su buena suerte, está sumando más valor; para usted ese valor es una ganancia, pues si vendiera el cuadro podría ganar un buen dinero; sin embargo, hasta que no lo venda es una ganancia no realizada y usted tiene un activo que ahora vale más pero del cual no ha recibido ningún centavo. Esta

es la idea central de una ganancia no realizada, y se reconoce en los estados financieros como un ingreso, pero acerca del cual el contribuyente no ha recibido dinero y ni siquiera tiene el derecho de exigir algún beneficio por ello.

El concepto de ganancias/pérdidas no realizadas no se encuentra en la normativa tributaria; ni siquiera la normativa contable trata ampliamente sobre ello, en el marco conceptual de las NIIF solamente se nombra el concepto una vez y dentro del concepto de los ingresos; la mayor información que se encuentra del tema está en los fundamentos a las conclusiones de la NIIF cuando se discutía acerca del reconocimiento como ingreso de esta ganancia no realizada, a la final en muchos casos la normativa contable incluye este reconocimiento, en casos como en: propiedades de inversión, activos biológicos; inversiones financieras; combinaciones de negocios, entre otros.

La normativa tributaria no tiene que aceptar ni rechazar nada con respecto a temas contables, sin embargo, debe aclarar el tratamiento de este tipo de ingresos y gastos que se generan, si los ingresos por este tratamiento son gravados y consecuentemente los gastos son deducibles, o si éstos ingresos contables por valor razonable, no son gravados en el momento de la valoración sino cuando existe el derecho de poder exigir el beneficio.

Al tenor de lo que indica la normativa en el artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno indica que se considera como renta: “Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios”

La norma expresa ingresos obtenidos, y cuando se trata de ganancias no realizadas, son ingresos devengados, pero que aún no se han obtenido; por cuanto no existe el derecho de exigir el beneficio económico; bajo esta interpretación, cualquier ingreso por medición a valor razonable se entendería como ingreso no gravado.

La aseveración del párrafo anterior se complementa cuando en el artículo innumerado posterior al artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno se menciona, para el caso de activos biológicos “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”.

Siendo el caso de activos biológicos uno de los temas de medición a valor razonable, la norma indica que su tratamiento es un reconocimiento como ingreso no sujeto de renta, si es que éste tipo de tratamientos constituyeran un ingreso gravado, para todos los casos, la normativa no tendría que establecer a nivel de reglamento la no tributación del ingreso en el momento de su medición; sino que lo tendría que hacer a nivel de exención en la ley; es por el mismo hecho de que estas mediciones no constituyen ingreso gravado que lo puede regular a través del reglamento.

La pregunta aquí es, si el caso de los activos biológicos está contemplado dentro de los 10 temas de impuestos diferidos, ¿sólo en ese caso se permite que el ingreso, en el momento de la medición, sea no gravado? ¿qué sucede con el caso de las acciones o el caso

de las propiedades de inversión?, ¿si el contribuyente no puede aplicar el impuesto diferido en estos casos, significa que debe tributar por el ingreso?

Todas estas preguntas son las que tiene el contribuyente, y es que en este caso de mediciones a valor razonable no existe claridad en la aplicación.

Adicional a ello se debe aclarar que no siempre el efecto de la medición a valor razonable es la ganancia, como se explicó anteriormente, también existe la pérdida no realizada; entonces, ¿si en el caso de ganancia la entidad no puede reconocer un pasivo por impuesto diferido, en el caso de pérdida tampoco reconocerá el activo por impuesto diferido?, significa que ¿si el artículo de impuestos diferidos, al no permitir reconocimiento de pasivos en más casos, pretende que el contribuyente tribute este tipo de ganancias?

Si es así entonces el contribuyente también tiene derecho a deducirse las pérdidas por valor razonable; lo cual sería totalmente inconveniente para la administración tributaria, tomando en cuenta que los cálculos para la determinación del valor razonable se realizan en función de estimaciones.

Lo que se busca en esta disertación es claridad con respecto a estos tratamientos, si es que la normativa tributaria busca que se graven este tipo de ganancias, debe ser más clara en cuanto a ello, sin embargo; de acuerdo a todo el análisis realizado en los párrafos anteriores, éste tipo de ingresos tal como está expresada la ley constituye un ingreso no sujeto a impuesto a la renta, en el caso de las ganancias, y en el caso de las pérdidas éstas son gastos no deducibles; serán gravados y deducibles respectivamente, cuando dejen la condición de “no realizadas”.

4.4.3. Tratamiento de resultados financieros producto de mediciones a Valor Presente

La normativa contable se caracteriza por su enfoque financiero, por lo cual no es de sorprenderse cuando los valores que se encuentran en contratos, documentos, facturas, etc., no son los mismos que se reconocen en los estados financieros, esto por la determinación de impactos financieros que afectan a la medición de las partidas.

Para mejor comprensión del lector, se van a citar dos casos: 1. Venta a pago aplazado; y, 2. Compra a pago aplazado.

Con referencia al primer caso, cuando una entidad realiza una venta a crédito a un plazo mayor al normalmente establecido por el mercado, por ejemplo a un año plazo, entonces se entiende que existe financiamiento, en realidad existe así fueran 30 días plazo; sin embargo, no es material ese plazo, por ello se enfoca a cuando supera el plazo normal en el mercado. Volviendo al caso, si la entidad realiza esta venta, en este ejemplo, a un año plazo, y vendió un artículo cuyo precio es \$1.000,00 y su costo es \$700,00; sin embargo, no cobró intereses o cobró una tasa muy baja de interés; entonces la norma contable presume que existe un interés implícito financieramente hablando este tipo de intereses los asume el vendedor y en consecuencia no ganó lo que pensó que ganaba con la venta, sino que ganó menos porque tuvo que financiar la negociación.

El interés implícito se obtiene de un cálculo financiero sencillo, en donde el flujo futuro a recibir, en este caso \$1.000,00 se trae a valor presente a una tasa de descuento y el valor calculado, será el valor del ingreso. Para este caso se considerará que la tasa de descuento es del 10%, por tanto, el valor presente de \$1.000,00 al 10% a un año es igual a

\$909,09; por tanto, el ingreso es de \$909,09 aun cuando el comprobante de venta indique que la venta es de \$1.000,00.

El cargo por interés implícito no tiene por qué afectar el ingreso; por ello, en el ejemplo citado el contribuyente debe tributar sobre los \$1.000,00; pues los ingresos gravados y los gastos deducibles no se deben afectar por mediciones al valor presente; sin embargo, contablemente por este tratamiento surge un activo por impuesto diferido pues contablemente la entidad no tiene un ingreso de \$1.000,00, lo tendrá cuando se devenguen los intereses implícitos, antes no; por ello reconocería un activo por impuesto diferido y cuando en el próximo periodo tenga un ingreso producto del devengamiento de intereses ya no lo pagaría, pues ya lo habría pagado en el periodo anterior; y ahí se eliminaría el activo por impuesto diferido.

Como puede el lector apreciar, el artículo que contiene los casos de activos y pasivos por impuestos diferidos, no puede regular todas las situaciones que se prestan para estos reconocimientos; si el afán del legislador en la reforma del 2014 fue determinar los casos en los cuáles el contribuyente tenía aceptado la futura deducibilidad, bastaba con referirse a los tratamientos que tiene cada partida y que están expresados en las deducciones del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

El caso de una compra aplazada, en cambio genera un tratamiento diferente, imagine el lector el mismo caso expuesto en el párrafo anterior, pero en esta ocasión se refiere a la compra de mercadería: si la entidad compra mercadería por \$1.000,00 a un año plazo y no paga interés adicional, entonces está ante un caso de interés implícito; en donde, de acuerdo a la norma contable deberá reconocer el inventario por \$909,09; y la diferencia será

reconocido como gasto a medida que se devengue el interés; recuerde que el contribuyente tiene una factura por \$1.000,00.

Por tanto, siguiendo la misma línea del ejemplo anterior, debería poder deducirse los \$1.000,00 al momento de la venta del inventario y el gasto interés implícito sería no deducible.

El problema que el contribuyente tiene para este manejo es el hecho de que no tendría contabilizado en el costo de ventas los \$1.000,00 sino \$909,09 y si el interés ya se devengó, la diferencia la tendría como gasto interés, el mismo que de acuerdo a la norma tributaria no sería deducible por no cumplir las características para ello; y obviamente que no las puede cumplir porque corresponde a un gasto por efecto de un cálculo financiero.

Se consideraría que, si el contribuyente tributa el valor completo del ingreso sin importar el efecto financiero, también debería hacer lo mismo con el gasto, sin importar el efecto financiero.

Como se ha podido apreciar, el enfoque de esta disertación es separar los conceptos del alcance de la normativa tributaria y la contable y definir en qué puntos se encuentran los problemas; la autora ratifica su aseveración de que la norma contable no puede imponerse a la tributaria, ni viceversa; sin embargo, existen casos en los cuáles el contribuyente necesita claridad en cuanto al procedimiento qué seguir.

Es importante indicar que en el momento en el que se adoptaron las NIIF en el Ecuador los contribuyentes han tenido inconvenientes para su aplicación y que el afán de las

instituciones de control debe ser promover la cultura tributaria proveyendo facilidades para su cumplimiento; no es correcto que un contribuyente omita un registro contable solo porque tributariamente no está permitido, de manera que pueda “ahorrar” un poco de impuesto a la renta.

Los contribuyentes no pueden escoger qué normas contables utilizar, y no deben acomodarse a la normativa tributaria para “pagar menos impuestos” deben reconocer si tienen gastos no deducibles como tales; sin embargo, la normativa tributaria debe ser clara en su expresión de manera que no se tengan dudas en cuanto a la aplicación.

En esta disertación no se ha buscado que la administración tributaria reconozca más gastos como deducibles, por cuanto se respeta lo que está establecido, el enfoque es buscar claridad para la aplicación; sin embargo, no está por demás que temas como los de jubilación patronal y de cuentas incobrables deben manejar enfoques de deducción futura.

En cuanto a la jubilación patronal, no es justo en realidad que un contribuyente no pueda deducirse los 10 primeros años de gasto de un empleado, está bien que sea a partir del año 10 que se considere deducible; pero no permitir que los años anteriores sean deducibles si es un problema, significa que el gasto por empleados es más alto para la empresa; por ello la autora se atreve a comentar que debería ser deducible en el momento en el cual el empleado cumpla el tiempo requerido para tener derecho a la jubilación.

El mismo caso se tiene en las cuentas incobrables, si la baja de éstas es permitida a los dos años de vencimiento, por qué no es permitida la deducibilidad de la provisión en exceso en esa fecha; debería permitirse la deducción futura, a la final si antes las entidades

reconocían una provisión ajustada a los límites tributarios y se daban de baja como deducible el saldo, por qué ahora no es posible hacerlo, esto genera problemas en el reconocimiento de pérdidas y de acuerdo a la autora ocasiona estados financieros menos transparentes porque el contribuyente busca el “ahorro” de impuestos.

Sin embargo, estos dos argumentos constituyen comentarios adicionales, respecto a tratamientos que se deberían incluir en la norma; pero no son parte de esta disertación por cuanto el objetivo no es añadir más deducciones, ni ajustar todo lo que existe en la norma contable, el objetivo simplemente es clarificar tratamientos que se están quedando por fuera dando lugar a diversas interpretaciones.

El siguiente capítulo aborda las modificaciones que se sugiere debería tener la norma tributaria para que contemple la mayor cantidad de situaciones que se producen para la determinación del impuesto a la renta en una contabilidad bajo NIIF.

Capítulo V

Reforma Tributaria al Impuesto a la Renta

6.1. Texto de la Reforma Tributaria

A continuación, la propuesta de reforma tributaria, tanto para la Ley de Régimen Tributario Interno, como para su reglamento de aplicación:

6.1.1. Texto de la reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

La adopción de Normas Internacionales de Información Financiera para la elaboración de los estados financieros influye en la determinación de la base de cálculo del impuesto a la renta, debido a que este último parte de un resultado contable.

Aunque la determinación del impuesto a la renta parte de un resultado contable, tanto normativa contable como tributaria son completamente diferentes y persiguen objetivos distintos, por ello el cálculo del impuesto a la renta se realiza con la aplicación de una conciliación tributaria.

La normativa contable nunca podrá imponerse sobre la normativa tributaria; y no porque la ley lo indique así, sino por la propia naturaleza del marco contable, que es proveer las directrices para reconocer y medir los hechos ocurridos. Las normas contables (NIIF) son

elaboradas por un ente internacional particular, la legislación tributaria corresponde a la realidad del país y es aprobada por la Asamblea Nacional.

De acuerdo con el párrafo precedente la normativa contable no pretende que en la NIC 12 se impongan criterios de deducibilidad y de imposición que no están contemplados en la ley, lo único que busca es establecer cómo tratar los temas que en la ley ya se encuentran.

Sin embargo, existen nuevos conceptos en la normativa contable, para los cuáles la legislación tributaria no está preparada, conceptos como mediciones a valor razonable o efectos financieros por mediciones a valor razonable; que ocasionan confusión en el momento de aplicación y que deberían ser tratados en la normativa tributaria, para referenciar acerca de su imposición o deducción.

Cabe indicar que, así como la normativa contable no puede interferir en el cálculo de un impuesto, tampoco la normativa tributaria puede interferir en el tratamiento contable de una partida, indicando en su texto en qué casos puede ser reconocida la misma; pues esto es netamente un concepto contable, que va más allá de la semántica, va al hecho de que, para el caso de impuestos, las partidas solo pueden ser reconocidas en función de lo que indica la legislación tributaria, por tanto, no pueden existir casos de “reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos para efectos tributarios”.

El problema de la aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) reside en el hecho de que no existe claridad en la legislación tributaria y se da lugar a una serie de interpretaciones que entorpecen el trabajo de determinar el impuesto a la renta.

En otras palabras, el problema no es la aplicación de NIIF, el problema es la interpretación tributaria ante una contabilidad que aplica esta normativa.

Por tanto, los contribuyentes necesitan claridad al momento de determinar el impuesto a la renta, pudiendo encontrar los conceptos de imposición y deducción en la normativa de forma que no dé lugar a otras interpretaciones.

Adicionalmente, si el afán de la normativa tributaria es establecer de manera explícita, los casos en los cuáles se permite la deducibilidad o imposición futura de una transacción, se debe considerar que siendo las deducciones uno de los elementos del hecho generador éstas deben estar expresadas en la ley y no en reglamentos, pues en éste último caso se perdería el principio de legalidad.

CONSIDERANDO

Que, el artículo 261 de la Constitución de la República del Ecuador establece que el Estado Central tendrá competencia exclusiva sobre la política económica, tributaria y fiscal;

Que, el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, establece los principios del sistema tributario, priorizando los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables;

Que, el artículo 301 de la Constitución de la República del Ecuador determina que, sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional, se

podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones y que las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley; y,

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

Que, el artículo 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece el Impuesto a la Renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la mencionada Ley.

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

Que, el artículo 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que, en general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos.

Que, el artículo 7 del mismo cuerpo legal señala que el ejercicio impositivo es anual y comprende el lapso que va del primero de enero al 31 de diciembre. Cuando la actividad generadora de la renta se inicie en fecha posterior al primero de enero, el ejercicio impositivo se cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año.

Que, el artículo 19 de la misma ley señala que están obligadas a llevar contabilidad y declarar el impuesto en base a los resultados que arroje la misma todas las sociedades.

Que, el artículo 20 de la misma norma legal establece que la contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, tomando en consideración los principios contables de general aceptación, para registrar el movimiento económico y determinar el estado de situación financiera y los resultados imputables al respectivo ejercicio impositivo.

Que, el artículo 21 de la Ley en mención manda que los estados financieros servirán de base para la presentación de las declaraciones de impuestos, así como también para su presentación a la Superintendencia de Compañías y a la Superintendencia de Bancos y Seguros, según el caso. Las entidades financieras así como las entidades y organismos del sector público que, para cualquier trámite, requieran conocer sobre la situación financiera de las empresas, exigirán la presentación de los mismos estados financieros que sirvieron para fines tributarios.

Que, la Resolución No. 08.G.DSC.010 de la Superintendencia de Compañías publicada en el Registro Oficial No. 498 de 31 de diciembre de 2008 y sus reformas, contiene el

cronograma de aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera "NIIF" por parte de las compañías y entes sujetos al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías.

En ejercicio de las facultades que le confiere el artículo 140 de la Constitución de la República, expide la siguiente:

LEY REFORMATORIA A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

Artículo único.- Sustitúyase el artículo innumerado a continuación del artículo 10, por el siguiente:

“Los ajustes en conciliación tributaria por concepto de impuestos diferidos, adicionales a los generados por amortización de pérdidas tributarias, serán permitidos en los siguientes casos, y de acuerdo a las condiciones establecidas en el reglamento:

- a) Las pérdidas por deterioro de Inventarios;*
- b) Las pérdidas esperadas en contratos de construcción;*
- c) El gasto por la depreciación de la provisión por desmantelamiento en Propiedades, Planta y Equipo;*
- d) Las pérdidas por deterioro de Propiedades, Planta y Equipo;*
- e) El gasto por las provisiones;*
- f) Las pérdidas en Activos no Corrientes Disponibles para la Venta;*
- g) Las ganancias o pérdidas por valoraciones realizadas aplicando el valor razonable;*
- h) Ingresos o gastos por efectos de cálculos financieros; y,*

- i) *El gasto por la amortización de inversiones tangibles o intangibles en los contratos de servicios integrados con financiamiento de la contratista contemplados en la Ley de Hidrocarburos.*

6.1.2. Texto de la reforma a la Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

CONSIDERANDO

Que, el artículo 261 de la Constitución de la República del Ecuador establece que el Estado Central tendrá competencia exclusiva sobre la política económica, tributaria y fiscal;

Que, el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, establece los principios del sistema tributario, priorizando los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables;

Que, el artículo 301 de la Constitución de la República del Ecuador determina que, sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional, se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones y que las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley; y,

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

Que el artículo innumerado después del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno indica los casos en los cuales el contribuyente puede realizar ajustes en su conciliación tributaria por el efecto de impuestos diferidos y delega a su reglamento las condiciones en base a las cuáles deben aplicarse dichos ajustes.

Que el artículo 39 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que los estados financieros deben ser preparados de acuerdo a los principios del marco normativo exigido por el organismo de control pertinente y servirán de base para la elaboración de las declaraciones de obligaciones tributarias, así como también para su presentación ante los organismos de control correspondientes. Para fines tributarios los contribuyentes cumplirán con las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno, este reglamento y demás normativa tributaria emitida por el Servicio de Rentas Internas.

Que, la Resolución No. 08.G.DSC.010 de la Superintendencia de Compañías publicada en el Registro Oficial No. 498 de 31 de diciembre de 2008 y sus reformas, contiene el cronograma de aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera "NIIF" por parte de las compañías y entes sujetos al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías.

Que, el artículo único de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno establece los conceptos por los cuáles se pueden realizar ajustes en conciliación tributaria por concepto de impuestos diferidos.

En ejercicio de las facultades que le confiere el artículo 140 de la Constitución de la República, expide el siguiente:

REGLAMENTO A LA LEY REFORMATORIA DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

Artículo 1.- En el primer inciso del artículo innumerado a continuación del artículo 28, sustitúyase la frase “se permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, únicamente en los siguientes casos y condiciones:” por “se permite el ajuste en conciliación tributaria por concepto de impuestos diferidos, en los casos aceptados en la Ley de acuerdo a las siguientes condiciones:”.

Artículo 2.- En el numeral 1 del artículo innumerado a continuación del artículo 28, sustitúyase la frase “se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado” por “serán deducibles”.

Artículo 3.- En el numeral 2 del artículo innumerado a continuación del artículo 28, sustitúyase la frase “se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado” por “serán deducibles”.

Artículo 4.- En el numeral 3 del artículo innumerado a continuación del artículo 28, sustitúyase la frase “se reconocerá un impuesto diferido por estos conceptos, los cuales podrán ser utilizados” por “será deducible”.

Artículo 5.- En el numeral 4 del artículo innumerado a continuación del artículo 28, sustitúyase la frase “se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado” por “será deducible”.

Artículo 6.- En el numeral 5 del artículo innumerado a continuación del artículo 28, sustitúyase la frase “se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado” por “será deducible”.

Artículo 7.- En el numeral 6 del artículo innumerado a continuación del artículo 28, elimínese la frase “las ganancias”, además sustitúyase la frase “se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado” por “será deducible”. Y elimínese la frase “o ser pagado en el caso de que la valoración haya generado una ganancia, siempre y cuando la venta corresponda a un ingreso gravado con impuesto a la renta”.

Artículo 8.- Elimínese el numeral 7 del artículo innumerado a continuación del artículo 28.

Artículo 9.- En el numeral 10 del artículo innumerado a continuación del artículo 28, sustitúyase la frase “se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, que podrá ser utilizado,” por “será deducible”.

Artículo 10.- Agréguese a continuación del numeral 10 del artículo innumerado a continuación del artículo 28, lo siguiente:

“11. Las ganancias derivadas de la aplicación de mediciones contables a valor razonable, que hayan sido reconocidas en el resultado, de acuerdo con la técnica contable; no serán imponibles en el periodo en el cual contablemente son reconocidas; sin embargo, serán gravadas en el momento en el cual el beneficio económico sea exigible. Estos rubros deberán ser considerados en conciliación tributaria, como 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. Cualquier costo o gasto relacionado con la obtención de esta ganancia, no será deducible en el periodo en que se reconozca contablemente; sin embargo, será deducible en el periodo en el cual el ingreso se considere gravado.

Las pérdidas derivadas de la aplicación de mediciones contables a valor razonable, que hayan sido reconocidas en el resultado, de acuerdo con la técnica contable; no serán deducibles en el periodo en el cual contablemente son reconocidas; sin embargo, serán deducibles cuando se venda el activo que sufrió la pérdida.

12. Los ingresos, cuyo importe haya sido disminuido, por el reconocimiento de intereses implícitos, de acuerdo con la técnica contable; serán gravados por el valor nominal de la transacción sin ningún tipo de disminución. El ingreso financiero que se genere, producto del devengamiento de dicho interés, se considerará como ingreso no sujeto a 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.

El importe de los activos que haya sido disminuido, y que genera un gasto financiero, por el reconocimiento de intereses implícitos, de acuerdo con la técnica contable, no será deducible en el momento de su devengamiento, sino en el momento de la venta o la baja del activo relacionado.

6.2. Descripción de los efectos de la aplicación de la reforma tributaria propuesta

De acuerdo con lo tratado en el capítulo IV, con los cambios propuestos se ha pretendido:

1. Enfocar al reconocimiento de impuestos diferidos, como ajustes en conciliación tributaria; pues el concepto “reconocimiento” es netamente contable y la normativa tributaria no puede regular este tratamiento, aunque mencione que es para efectos tributarios; porque lo que se aplica para efectos tributarios, son los ajustes en conciliación tributaria, no el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos.
2. Se ha incluido la especificación del tratamiento de las partidas medidas a valor razonable, de manera que no existan complicaciones con todos los casos, y se guarde armonía con los demás artículos de la ley, tal como se ha analizado en el capítulo IV.

3. Se ha incluido la referencia respecto a que la norma no puede ser afectada por las mediciones de intereses implícitos, en cuyo caso, para el caso de ingresos el contribuyente debe tributar por el valor nominal de la transacción; en el periodo en el que se genera la misma, independiente del periodo de registro contable; para el caso de costos estos serán deducibles en el periodo en el cual el activo sea vendido o dado de baja.

Conclusiones y Recomendaciones

Conclusiones

1. El objetivo de la legislación tributaria no es especificar los principios de reconocimiento y medición de las partidas contables; sus fines son muy diferentes a los propósitos de las normativas contables.
2. La normativa contable no tiene la potestad de decidir acerca de la deducción o imposición de una partida contable, debe limitarse a establecer los principios de reconocimiento y medición de dichas partidas, para que el contribuyente aplique los ajustes necesarios en conciliación tributaria de manera que pueda determinar el impuesto que debe pagar al Estado.
3. Al constituir el resultado contable, la base para la determinación del impuesto a la renta; la normativa tributaria, debe proveer de todas las pautas necesarias para la correcta determinación del impuesto a la renta; esto incluye conceptos de ingreso y gasto que la normativa contable contempla, sobre los cuáles no necesariamente debe otorgar su aceptación o rechazo; simplemente debe indicar acerca de su tratamiento tributario.
4. La normativa tributaria no debe modificarse en función de todos los conceptos NIIF que existen, debe proveer pautas generales para su aplicación; el apegarse a cada concepto NIIF puede causar inconvenientes en la medida que la normativa contable sea modificada.

5. Los contribuyentes no pueden imponer deducciones en función de la técnica contable, ni justificar las mismas con el soporte de la normativa contable o las resoluciones de la entidad de control que obligó su utilización.
6. El propósito de la NIC 12, es netamente contable, y lo que busca es que las entidades determinen correctamente el gasto (ingreso) que genera en los resultados, el impuesto a las ganancias de un país.
7. La normativa tributaria no puede prohibir la aplicación de pasivos por impuestos diferidos, por cuanto éstos no generan beneficios a favor del contribuyente; su reconocimiento es netamente contable y lo que busca que reconocer que el gasto de impuesto a la renta se generó en un período y no en otro; si la normativa busca regular si un ingreso es gravado o no, lo debe hacer en el propio texto de la ley y la consecuencia será la aplicación o no del pasivo por impuesto diferido.
8. Los activos por impuestos diferidos, que generan valores a favor del contribuyente, solo pueden ser reconocidos en la medida en la que éstas deducciones futuras son aceptadas por la ley, caso contrario; ni siquiera se producirá la diferencia temporaria que genera su nacimiento, y a la final también se estará aplicando la técnica contable.
9. Los problemas con la aplicación de NIIF no se dieron por la propia normativa como tal, se dieron porque pocas entidades contabilizaban bajo normas contables técnicas; lo hacían bajo límites tributarios permitidos, lo cual es un error que genera varias quejas de los contribuyentes hoy por hoy.

10. De conformidad con el Principio de Legalidad, los elementos del hecho generador deben estar determinados en la Ley, y al permitirse un ingreso como gravado o gasto como deducible en un ejercicio posterior, esto debe ser tratado directamente por la Ley no por el reglamento.

Recomendaciones

1. Proveer del tratamiento tributario de nuevos conceptos de ingresos y gastos que aparecen en la normativa contable, de manera que el contribuyente tenga seguridad de su aplicación.
2. Promover el trabajo conjunto de las instituciones de control con los colegiados profesionales, relacionados con este tema, de manera que se puedan establecer parámetros que permitan facilitar el trabajo en las entidades para la presentación de información cada vez más transparente.
3. La redacción de la normativa tributaria debe propender a que el contribuyente cumpla correctamente con sus obligaciones, la redacción ambigua confunde al contribuyente y lo expone a la incorrecta aplicación de la ley y a costos adicionales para defenderse ante un acto de determinación; lo mismo para la administración tributaria.

Bibliografía

Libros y revistas:

1. ALVAREZ ILLANES, Juan Francisco. Aplicación Práctica NIIF para PYMES. 1a. edición. Lima. Instituto Pacífico.
2. CASINELLI, Hernán Pablo. NIIF para las PYMES – análisis conceptual y aplicación práctica de los nuevos estándares del IASB. 1a. edición. Buenos Aires – Aplicación Tributaria. 2010
3. EGAS REYES, Pablo. La interpretación en materia tributaria. Foro: Revista de Derecho Nro. 3. Universidad Andina Simón Bolívar. Quito. Corporación Editora Nacional. 2014.
4. FENOCHIETTO, Ricardo. Economía del Sector Público – análisis integral de las finanzas públicas y sus efectos. 1a. edición. Buenos Aires. La Ley. 2006.
5. GIL, Jorge. Impuesto Diferido - Nuevo Método Basado en el Balance. 1a. edición. Buenos Aires. Editorial Osmar D. Buyatti. 2009.
6. HANSEN-HOLM, Mario Arturo. NIIF Teoría y Práctica. 2a. edición. Guayaquil. 2011.
7. HARBERGER. Arnold C. The Incidence of the Corporation Income Tax. Vol. 70. Chicago. 1962.

8. MEJÍA SALAZAR, Álvaro R. Diccionario Derecho Tributario. 1era. edición. Quito. Corporación de Estudios y Publicaciones. 2012.
9. PATIÑO LEDESMA, Rodrigo. Principio del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo. Tomo 1. 1era. edición. Loja. Universidad Técnica Particular de Loja. 2004.
10. TROYA JARAMILLO, José Vicente. Manual de Derecho Tributario. 1era. edición. Quito. Corporación de Estudios y Publicaciones. 2014.

Legislación:

1. CONGRESO NACIONAL DEL ECUADOR (2004). Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Quito. Registro Oficial.
2. ASAMBLEA NACIONAL (2007). Ley Reformativa para la Equidad Tributaria. Quito. Registro Oficial.
3. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR (2010). Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Quito. Registro Oficial.
4. SERVICIO DE RENTAS INTERNAS (2012). Circular del Servicio de Rentas Internas N° NACDGECCGC12-00009 Reverso Gastos No Deducibles. Quito. Registro Oficial.

5. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA (2012). Decreto Ejecutivo 1180.
6. ASAMBLEA NACIONAL DEL ECUADOR (2015). Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal. Quito. Registro Oficial.
7. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR (2015). Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal. Quito. Registro Oficial.
8. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA (2015). Decreto Ejecutivo 844.
9. SERVICIO DE RENTAS INTERNAS (2015). Circular del Servicio de Rentas Internas No. NAC-DGECCGC15-00000012. Aplicación de los Impuestos Diferidos. Quito: Registro Oficial.

JANNETH PAULINA CANDO GARZÓN
CC: 1713935961

The image shows the front of an Ecuadorian National Identity Card (Cédula de Ciudadanía). It features the national coat of arms and the text "REPÚBLICA DEL ECUADOR" and "DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTRO CIVIL, IDENTIFICACIÓN Y CEDULACIÓN". The cardholder's photo is on the left. The card number is 171393596-1. The cardholder's name is CANDO GARZON JANNETH PAULINA. The place of birth is PICHINCHA, QUITO, SANTA PRISCA. The date of birth is 1981-11-17. The nationality is ECUATORIANA. The sex is MUJER. The civil status is SOLTERO.

REPÚBLICA DEL ECUADOR
DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTRO CIVIL,
IDENTIFICACIÓN Y CEDULACIÓN

CÉDULA DE CIUDADANÍA No. 171393596-1

APellidos y Nombres: CANDO GARZON JANNETH PAULINA

Lugar de Nacimiento: PICHINCHA QUITO SANTA PRISCA

Fecha de Nacimiento: 1981-11-17

Nacionalidad: ECUATORIANA

Sexo: MUJER

Estado Civil: SOLTERO

The image shows the back of the Ecuadorian National Identity Card. It features the text "INSTRUCCIÓN SUPERIOR" and "PROFESIÓN / OCUPACIÓN INGENIERA". The cardholder's name is CANDO JORGE ABEL. The cardholder's name is GARZON CARMEN SUSANA. The place of birth is QUITO. The date of birth is 2016-09-12. The date of expiration is 2026-09-12. The card number is E2343V4242. The cardholder's signature is JANNETH CANDO. The cardholder's photo is on the right.

INSTRUCCIÓN SUPERIOR PROFESIÓN / OCUPACIÓN INGENIERA E2343V4242

APellidos y Nombres del Padre: CANDO JORGE ABEL

APellidos y Nombres de la Madre: GARZON CARMEN SUSANA

Lugar y Fecha de Expedición: QUITO 2016-09-12

Fecha de Expiración: 2026-09-12

001170258

DIRECTOR GENERAL FIRMA DEL CEDULADO

The image shows the back of the Ecuadorian National Identity Card. It features the text "CERTIFICADO DE VOTACIÓN" and "ELECCIONES GENERALES 2017 2 DE ABRIL 2017". The cardholder's name is CANDO GARZON JANNETH PAULINA. The cardholder's name is GARZON CARMEN SUSANA. The place of birth is PICHINCHA, QUITO, CALDERON. The date of birth is 2016-09-12. The date of expiration is 2026-09-12. The card number is E2343V4242. The cardholder's signature is JANNETH CANDO. The cardholder's photo is on the right.

CERTIFICADO DE VOTACIÓN ELECCIONES GENERALES 2017 2 DE ABRIL 2017

006 JUNTA No. 006 - 118 NUMERO 1713935961 CEDULA

CANDO GARZON JANNETH PAULINA APellidos y Nombres

PICHINCHA PROVINCIA CIRCUNSCRIPCIÓN: 3

QUITO CANTÓN ZONA: 2

CALDERON PARROQUIA