



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

TÍTULO:

PROPUESTA METODOLÓGICA PARA EL ANÁLISIS DE TRANSACCIONES
DE CONFORMIDAD CON LA APLICACIÓN DE LA CINIIF 23 “LA
INCERTIDUMBRE FRENTE A LOS TRATAMIENTOS DE IMPUESTO A LAS
GANANCIAS” PARA SOCIEDADES MULTINACIONALES DEL ECUADOR, A
PARTIR DEL 2019

AUTOR:

Oyola Quinde, Margarita Elizabeth

TRABAJO DE TITULACIÓN PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL
TÍTULO DE INGENIERA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

TUTOR:

CPA. Samaniego Pincay, Pedro José, MSc.

Guayaquil, Ecuador

19 de marzo del 2019



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

CERTIFICACIÓN

Certifico que el presente trabajo fue realizado en su totalidad por: Margarita Elizabeth, Oyola Quinde, como requerimiento parcial para la obtención del Título de: Ingeniera en Contabilidad y Auditoría.

TUTOR

f. _____
CPA. Samaniego Pincay, Pedro José, MSc.

DIRECTORA DE LA CARRERA

f. _____
CPA. Vera Salas, Laura Guadalupe, PhD

Guayaquil, a los 19 días del mes de marzo del año 2019



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Yo, Oyola Quinde, Margarita Elizabeth

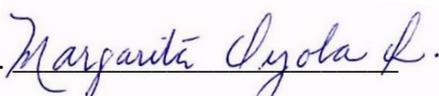
DECLARO QUE:

El Trabajo de Titulación “**Propuesta metodológica para el análisis de transacciones de conformidad con la aplicación de la CINIIF 23 “La Incertidumbre frente a los tratamientos de Impuesto a las Ganancias” para sociedades del Ecuador, a partir del 2019**” previa a la obtención del Título de: Ingeniera en Contabilidad y Auditoría, ha sido desarrollado respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan al pie de las páginas correspondientes, cuyas fuentes se incorporan en la bibliografía. Consecuentemente este trabajo es de mi total autoría.

En virtud de esta declaración, me responsabilizo del contenido, veracidad y alcance científico del Trabajo de Titulación referido.

Guayaquil, a los 19 días del mes de marzo del año 2019

AUTORA

f. 
Oyola Quinde, Margarita Elizabeth



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

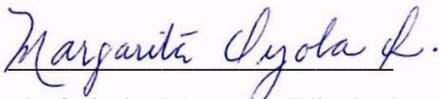
AUTORIZACIÓN

Yo, Oyola Quinde, Margarita Elizabeth

Autorizo a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, la publicación en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación **“Propuesta metodológica para el análisis de transacciones de conformidad con la aplicación de la CINIIF 23 “La Incertidumbre frente a los tratamientos de Impuesto a las Ganancias” para sociedades del Ecuador, a partir del 2019”**, cuyo contenido, ideas y criterios son de mi exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, a los 19 días del mes de marzo del año 2019

AUTORA

f. 
Oyola Quinde, Margarita Elizabeth

REPORTE URKUND

The screenshot displays the URKUND software interface. On the left, a sidebar shows document details: 'Documento: TESIS MARGARITA OYOLA 4.docx (D48194463)', 'Presentado: 2019-02-21 23:59 (-05:00)', 'Presentado por: margarita oyola.q@gmail.com', 'Recibido: pedro.samaniego.ucsg@analysts.urkund.com', and 'Mensaje: 231. 1% de estas 127 páginas, se componen de texto presente en 1 fuentes.' The main area shows a 'Lista de fuentes' (List of sources) table with columns for percentage and source name. The table includes items like 'Las pérdidas comprobadas por caso fortuito...', 'Las pérdidas por las bajas de inventarios...', 'naves, aeronaves, barcasas y similares 5% anual.', 'Tesis Carlos Orellana doc', and 'Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía...'. A 'Fuentes alternativas' section is also visible. At the bottom, a taskbar shows the Windows taskbar with various application icons and a system tray with the date '2/22/2019' and time '6:49 AM'.

Lista de fuentes	Bloques
100%	Las pérdidas comprobadas por caso fortuito, fuerza mayor o por eventos que afecten económicamente a
96%	Las pérdidas por las bajas de inventarios justificadas mediante declaración juramentada realizada an
76%	naves, aeronaves, barcasas y similares 5% anual.
76%	naves, aeronaves, barcasas y similares 5% anual.
93%	caso de que los porcentajes establecidos como máximos en este Reglamento sean superiores a los calcu
100%	Las pérdidas por venta de activos fijos, entendiéndose como pérdida la diferencia entre el valor no
	Tesis Carlos Orellana doc
50%	aplicación obligatoria de las NIIF por parte de las compañías y entes sujetos al control y vigilanci
	https://www.rbjplaw.com/es/cambios-en-la-deducibilidad-de-la-jubilacion-patrimonial
100%	la
100%	Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización
97%	gasto deducible exclusivamente a los pagos efectuados (ya no el gasto provisión) por concepto de des
	Fuentes alternativas
	Tesis de Controversias entre la LORTI y NIIF - RM2.doc
	Tesis de Controversias entre la LORTI y NIIF - RM2.doc

TUTOR

f. 
CPA. Samaniego Pincay, Pedro José, MSc.

AGRADECIMIENTO

Agradezco por siempre a Dios, porque desde el inicio fue mi apoyo fundamental, en el día a día, y quién ha permitido que hoy mi meta llegue a feliz término; que sin él no hubiera sido posible dado a que mis fuerzas, mi confianza y mi fe se apoyaban en Jehová.

A cada uno de mis profesores, a quienes con beneplácito ponía toda mi atención en cada una de sus clases, con entusiasmo por captar sus enseñanzas, fuente enriquecedora de conocimiento, que hoy por hoy pongo en práctica.

A mi tutor, CPA. Pedro José Samaniego por todas sus enseñanzas, espontaneidad y ayuda incondicional al momento de impartir sus conocimientos, que hicieron del presente trabajo de titulación un proyecto que pueda ser un referente.

Mis compañeras Abigail y Verónica por compartir horas de aprendizaje y de apoyarnos las unas a las otras con esmero por perseverar y llegar a feliz término nuestro sueño anhelado, porque no será el último, sino uno más de tantos por cumplir.

Margarita Elizabeth Oyola Quinde

DEDICATORIA

Dedico este proyecto a Dios, mis padres Juan y Juana, Jesús y Margarita, porque desde pequeña me enseñaron el amor al estudio, el esfuerzo, el trabajo y al sacrificio, los honro por todo su amor y la confianza dada; y con especial agrado a mi hijo Víctor Jesús, hermanos Erika y Juan y mis sobrinos Milena, Elías, Ma. Ángeles, Ma. José y Arai, les dejo esta experiencia ejemplo de vida para que persigan sus sueños y cumplan sus metas.

Dedico éste esfuerzo a Gabriel, mi amigo incondicional, porque creyó que yo era capaz de resistir y persistir con responsabilidad en mis estudios, su tiempo fue mi tiempo en horas de clases y de estudio.

Margarita Elizabeth Oyola Quinde



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

TRIBUNAL DE SUSTENTACIÓN

f. _____

CPA. Vera Salas, Laura Guadalupe, PhD
DIRECTORA DE CARRERA

f. _____

CPA. Jurado Reyes, Pedro Omar, MSc.
COORDINADOR DEL ÁREA

f. _____

CPA. Anchundia Córdova, Walter Agustín, MSc.
OPONENTE



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

CALIFICACIÓN

f. _____

CPA. Samaniego Pincay, Pedro José, MSc.

TUTOR

Índice

Índice.....	X
Lista de Tablas	XIII
Lista de Figuras	XVIII
Lista de Apéndice.....	XIX
Resumen.....	XX
Introducción	2
Definición del Problema	5
Justificación de la Investigación	5
Importancia y Naturaleza de la Investigación.....	6
Objetivos	7
Objetivo general.....	7
Objetivos específicos.	7
Preguntas de Investigación	7
Delimitación.....	9
Limitaciones.....	9
Capítulo I: Fundamentación Teórica.....	10
Marco Teórico.....	10
Método del Valor Esperado.	12
Método del Importe más Probable.....	14
Marco Referencial.....	15
Fundación IFRS.	15
Antecedentes del IABS.....	16
Comité de Interpretaciones a las Normas Internacionales de Información Financiera CINIIF.....	17

Esquema del proceso del Comité de Interpretaciones.	18
Reformas al proceso de adopción y aplicación de las “NIIF” en concordancia al tratamiento de Impuestos Diferidos en el Ecuador	23
Interpretación a la CINIIF “23 La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias”	34
Marco Conceptual.....	37
Marco Legal	47
Impugnación ante un Tribunal Fiscal	52
Jurisdicción Contencioso Administrativo.....	52
Objeto de la impugnación en materia Contencioso administrativo.	52
Capítulo II: Metodología de la Investigación	53
Diseño de la Investigación	53
Tipo de Investigación.....	54
Fuente de Información	54
Enfoque de la Investigación.....	55
Población.....	55
Herramienta de Investigación	65
Entrevista a profundidad.	65
Capítulo III: Análisis de los Registros Contables de Conformidad con la Aplicación de la CINIIF 23, la Incertidumbre frente a los Tratamientos de Impuesto a las Ganancias	72
Introducción	72
Conocimiento del Negocio	72
Estructura Societaria	73
Principales Ingresos y Egresos de sus Actividades Ordinarias.....	75
Antecedentes de las transacciones	75
Tratamiento tributario de los ingresos.	76
Tratamiento Tributario de los Gastos.	81

Tratamiento tributario de las deducciones adicionales.....	115
Diferencias temporales.....	119
Definición de Transacciones que podrían Conllevar a un Tratamiento Impositivo Incierto con la Autoridad Tributaria.....	120
Caso 1: Análisis de la Pérdida por baja de Propiedad, Planta y Equipo	122
Caso 2: Provisiones.....	126
Caso 3: Empresas Fantasma.....	132
Caso 4: Pérdida Tributaria	138
Conclusiones	160
Recomendaciones.....	160
Bibliografía	162
Apéndice	167

Lista de Tablas

Tabla 1: <i>Esquema del Valor Esperado (VE) de una Alternativa de Decisión (di)</i>	12
Tabla 2: Parte A <i>Probabilidades de Ventas</i>	13
Tabla 3: Parte B <i>Alternativa de Compra vs. Alternativa de Venta</i>	13
Tabla 4: Parte C <i>Cálculo de la Pérdida Esperada</i>	13
Tabla 5: <i>Estructura de Gobierno, Encargado de la Emisión y Vigilancia a la NIIF</i>	16
Tabla 6: Parte A <i>Lista de Interpretaciones a la CINIIF</i>	19
Tabla 7: Parte B <i>Lista de Interpretaciones a la CINIIF</i>	20
Tabla 8: <i>Fechas de Aplicación Obligatoria de las NIIF por Entes Sujetos al Control e Superintendencia de Compañías del Ecuador</i>	22
Tabla 9: <i>Reconocimiento de Costos y Gastos No Deducibles en Ejercicios Fiscales Futuros</i>	24
Tabla 10: Parte A <i>No Deducibilidad – Provisión por Jubilación Patronal y Desahucio</i>	29
Tabla 11: Parte B <i>No Deducibilidad – Provisión por Jubilación Patronal y Desahucio RLRTI</i>	29
Tabla 12: <i>Reconocimiento del Impuesto Diferido Antes y Después de la Reforma de No Deducibilidad por Provisión de Jubilación Patronal y Desahucio a LRTI - RLRTI</i>	30
Tabla 13: <i>Caso Jubilación Patronal</i>	31
Tabla 14: <i>Papel de Trabajo Gereneración del Impuesto Diferido Provisión Patron</i>	31
Tabla 15: Parte A <i>Extracto de Reformas al RLRTI Ley Orgánica de Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo</i>	32
Tabla 16: Parte B <i>Extracto de Reformas al RLRTI Ley Orgánica de Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo</i>	33
Tabla 17: Parte C <i>Extracto de Reformas al RLRTI Ley Orgánica de Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo</i>	34
Tabla 18: <i>Concepto de Interpretaciones a la CINIIF 23</i>	39
Tabla 19: <i>Determinación de la Ganancia Fiscal (pérdida fiscal), Bases Fiscales, Pérdidas Fiscales No Utilizadas, Créditos Fiscales No Usados y Tasas Fiscales</i>	40
Tabla 20: <i>Métodos para Calcular la Incertidumbre – CINIIF 23</i>	41
Tabla 21: <i>Escenario Estimación del Método del Valor Esperado</i>	42

Tabla 22: <i>Caso 2 Análisis de la Diferencia Temporaria</i>	46
Tabla 23: <i>Caso 2 Conciliación Triburaria</i>	46
Tabla 24: <i>Definiciones Relacionadas con Procesos Tributarios</i>	48
Tabla 25: <i>Empresas Sujetas al Control de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros en el Ecuador al 2017</i>	55
Tabla 26: <i>Parte A Ranking Empresarial de los Entes Controlados por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros del Ecuador al 2017</i>	57
Tabla 27: <i>Parte B Ranking Empresarial de los Entes Controlados por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros del Ecuador al 2017</i>	58
Tabla 28: <i>Parte C Ranking Empresarial de los Entes Controlados por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros del Ecuador al 2017</i>	59
Tabla 29: <i>Ranking Empresarial – Sector Agrícola, Ganadería y Pesca</i>	61
Tabla 30: <i>Ranking Empresarial – Sector Manufacturero</i>	62
Tabla 31: <i>Ranking Empresarial – Sector de la Construcción</i>	63
Tabla 32: <i>Ranking Empresarial Sector Mobiliario</i>	64
Tabla 33: <i>Tipo de Transacciones que podrían conllevar a un Tratamiento Impositivo Incierto</i>	72
Tabla 34: <i>Ingreso por Rendimiento Financiero en Depósitos a Corto Plazo</i>	77
Tabla 35: <i>Ingreso por Rendimiento Financiero en Depósitos Largo Plazo</i>	77
Tabla 36: <i>Ingreso Gravado por Rendimiento Financiero</i>	78
Tabla 37: <i>Análisis de la deducibilidad Atribuible a la Renta Exenta Exportación de Servicios</i>	79
Tabla 38: <i>Ingreso Exento Servicios de Exportación y Retención en la Fuente Asumida del Exterior</i>	80
Tabla 39: <i>Ingreso Exento Dividendos Procedentes de Sociedades Ecuatorianas</i>	80
Tabla 40: <i>Ingreso Exento Indemnizaciones de Seguros por Daños Emergentes</i>	81
Tabla 41: <i>Cálculo del Límite del Deterioro de Cuentas Incobrables</i>	82
Tabla 42: <i>Gasto No Deducible Local – Deterioro de Cuentas Incobrables</i>	83
Tabla 43: <i>Importe en Libros del Valor de los Activos Fijos</i>	85
Tabla 44: <i>Cálculo del Límite de Depreciación Propiedad, Planta y Equipo</i>	86
Tabla 45: <i>Cálculo del Límite de Deducibilidad de la Depreciación de Vehículos</i>	90

Tabla 46 <i>Gasto No Deducible – Depreciación de Propiedad Planta y Equipo</i>	91
Tabla 47: <i>Cálculo de la Amortización de Activos Intangibles de Vida Util Finita</i> ...	92
Tabla 48: <i>Gasto No Deducible – Amortización de Intangible de Vida Util Finita</i> .	92
Tabla 49: <i>Gasto No deducible Local – Pérdida por Deterioro de Acivo Intangible de Vida Util Indefinida</i>	93
Tabla 50: <i>Análisis de deducibilidad de las Obligaciones Financieras del Exterior</i> .	94
Tabla 51: <i>Gasto No Deducible – Gasto Financiero por Préstamo Provenientes del Exterior</i>	95
Tabla 52: <i>Movimiento de la Cuenta Jubilación Patronal y Desahucio 31/01/2019</i> .	96
Tabla 53: <i>Papel de Trabajo –Provisión por Jubilación Patronal</i>	97
Tabla 54: <i>Papel de Trabajo – Provisión por Desahucio</i>	97
Tabla 55: <i>Gasto No Deducible – Provisión por Jubilación Patronal y Desahucio</i> ..	98
Tabla 56: <i>Gasto No deducible – Honorarios Profesionales no Soportados en Comprobantes de Venta</i>	98
Tabla 57: <i>Gasto No Deducible – Pago de Arrendamiento Mercantil sin Utilización el Sistema Financiero</i>	99
Tabla 58: <i>Gasto No Deducible – Mantenimiento no Sustentado en Comprobantes de Venta</i>	100
Tabla 59: <i>Gasto No Deducible – Gasto de Transporte no Sustentado en Comprobante de Venta</i>	101
Tabla 60: <i>Gasto No Deducible – Facturas de Repuestos que no Cumplen los Requisitos de Llenado</i>	102
Tabla 61: <i>Gasto No Deducible – Baja de Inventarios dentro del Ejercicio Fiscal 2019 y no Soportados en Declaración Juramentada Dentro del Mismo Período</i>	103
Tabla 62: <i>Análisis de la Deducibilidad del Gasto de Sueldos y Remuneraciones</i> ...	105
Tabla 63: <i>Gasto No Deducible – Deducibilidad de Remuneraciones a Empleados</i>	106
Tabla 64: <i>Cálculo del Límite de Gastos de Promoción y Publicidad</i>	107
Tabla 65: <i>Gasto No Deducible – Promoción y Publicidad</i>	108
Tabla 66: <i>Cálculo del Límite de Gasto de Gestión</i>	109
Tabla 67: <i>Gasto No Deducible – Gasto de Gestión</i>	110
Tabla 68: <i>Cálculo del Límite de Gasto de Viaje, Hospedaje y Alimentación</i>	111

Tabla 69: <i>Gasto de Deducibilidad – Gasto de Viaje, Hospedaje y Alimentación ..</i>	111
Tabla 70: <i>Gasto No Deducible – Deterioro de Inventario Obsoleto</i>	113
Tabla 71: <i>Gasto No Deducible – Intereses y Multas por Mora Tributaria</i>	114
Tabla 72: <i>Gasto No Deducible – Donaciones Instituciones Privadas</i>	115
Tabla 73 <i>Lista de Empleados Contratados al 2019</i>	116
Tabla 74: <i>Cálculo de la Dedución Adicional – Incremento Neto de Empleo</i>	117
Tabla 75: <i>Dedución Adicional – Seguro de Salud y Medicina Prepagada</i>	119
Tabla 76: <i>Determinación del Ajuste para Establecer la Pérdida por Deterioro de Inventario Neto de Realización</i>	120
Tabla 77: <i>Reconocimiento de la Pérdida por Concepto de Deterioro para Alcanzar el Valor Neto de Realización de los Inventarios</i>	120
Tabla 78: <i>Tipos de Probabilidades para Establecer o No las Provisiones</i>	121
Tabla 79: <i>Contabilización Pérdidas por Baja de Maquinaria y reconocimiento de la Venta</i>	123
Tabla 80: <i>Escenario Baja de Propiedad, Planta y Equipo</i>	126
Tabla 81: <i>Contabilización –Otros Ingresos – Reverso por Provisión por Desmantelamiento</i>	127
Tabla 82 <i>Reverso del Tratamiento de un Gasto por Desmantelamiento No Aplicado</i>	131
Tabla 83: <i>Caso 3 Escenario de Empresas Fantasma</i>	138
Tabla 84: <i>Saldo Amortizado de la Pérdida Tributaria Aplicable</i>	139
Tabla 85: <i>Contabilización Activo por Impuesto Diferido Pérdida Tributaria</i>	140
Tabla 86: <i>Papel de Trabajo de la Amortización de la Pérdida Tributaria.....</i>	140
Tabla 87: <i>Estracto de Absoluciones – Consulta Tributaria 2015.....</i>	143
Tabla 88: <i>Escenario Pérdida Tributaria.....</i>	144
Tabla 89: <i>Cálculo del límite - Calificación de la Esencia Económica de Transacciones Intercompañías</i>	149
Tabla 90: <i>Caso 5 Escenario Calificación de la Esencia Económica de Transacciones entre Intercompañías</i>	150
Tabla 91: <i>Cálculo del Límite de Gastos de Regalías, Servicios Administrativos, Consultorias y Similares</i>	151

Tabla 92: <i>Gasto No Deducible del Gasto de Regalías, Servicios Administrativos..</i>	152
Tabla 93: <i>Cálculo del Exceso de Gastos de Partes Relacionadas del Exterior.....</i>	153
Tabla 94: <i>Gasto No Deducible – Gasto Indirectos de Partes Relacionadas del Exterior</i>	154

Lista de Figuras

<i>Figura 1:</i> Resolución de un caso por el Método más Probable	14
<i>Figura 2:</i> Organigrama del IASB..	15
<i>Figura 3:</i> Funciones del Comité de Interpretaciones.....	18
<i>Figura 4:</i> Proceso de Adopción en el Tiempo de “NIIF” en el Ecuador.....	21
<i>Figura 5:</i> Transacciones aplicables bajo el Tratamiento de Impuestos Diferidos ...	26
<i>Figura 6:</i> Ingresos Gravados, Costos y Gastos en los Contratos de Construcción. ...	28
<i>Figura 7</i> Extracto de Consultas	36
<i>Figura 8:</i> Normas de Interpretación Aplicables a la CINIIF 23.....	38
<i>Figura 9:</i> Interpretación del caso por el Método del Valor Esperado.	43
<i>Figura 10:</i> Proceso de Reclamo Administrativo.	50
<i>Figura 11:</i> Etapa de Proceso Judicial.	51
<i>Figura 12 :</i> Tamaño de la empresa sobre la base del ingreso.	55
<i>Figura 13:</i> Ranking general de las compañías por su tamaño.	56
<i>Figura 14:</i> Ranking empresarial en el Ecuador 2017.	60
<i>Figura 15:</i> Ranking empresarial, sector agrícola.....	61
<i>Figura 16:</i> Ranking empresarial, sector manufacturero.	62
<i>Figura 17:</i> Ranking empresarial, sector de la construcción.....	63
<i>Figura 18:</i> Ranking empresarial - sector inmobiliario.....	64
<i>Figura 19:</i> Estructura societaria de la Industria REMIENVASE S.A.....	73
<i>Figura 20:</i> Tarifa de Impuesto a la Renta para sociedades en el Ecuador.....	75
<i>Figura 21:</i> Exportaciones de servicios al exterior –REMIENVASE S.A.	78
<i>Figura 22:</i> Cartera por vencer y vencida al 31/12/2019 - REMIENVASE S.A.....	81
<i>Figura 23:</i> Porcentajes máximos de depreciación - Propiedad Planta y Equipo.....	84
<i>Figura 24:</i> Porcentaje de deducibilidad financiera Depreciac Propiedad Planta y Equipo	84
<i>Figura 25:</i> Tipo de vehículo exentos del pago Impuesto a la Renta.	88
<i>Figura 26:</i> Tipo de vehículo que aplican reducción del impuesto.....	88
<i>Figura 27:</i> Requisitos de llenado para facturas	102
<i>Figura 28:</i> Reversión de provisiones por desmantelamiento - Formulario 101.	129
<i>Figura 29:</i> Catastro de empresas fantasmas y personas naturales con transacciones inexistentes.....	132

<i>Figura 30:</i> Pagos realizados al exterior - REMIENVASE S.A.	145
<i>Figura 31:</i> Límite deducibilidad gasto con relacionadas del exterior.	151
<i>Figura 32:</i> Gastos indirectos entre partes relacionadas del exterior.....	152
<i>Figura 33:</i> Cálculo del Impuesto a la Renta Causado	154

Lista de Apéndice

<i>Apéndice 1</i> Parte A: Respuestas a la CINIIF 23	167
<i>Apéndice 2</i> Parte B: Respuestas a la CINIIF 23.....	168

Resumen

El Trabajo de Titulación tiene como finalidad desarrollar la aplicación de la norma emitida por el Comité de Interpretaciones CINIIF 23 “La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias” como una solicitud ante la presentación de 61 cartas sobre inquietudes con respecto al reconocimiento de un activo o pasivo por impuesto corriente adecuado; o posibles reconocimientos de activos o pasivos por impuestos diferidos, sobre el cual recae la incertidumbre que genera el tratamiento contable de determinadas transacciones que podrían considerar posturas diferentes en muchos casos, no contemplados bajo la normativa tributaria de cada país y por las cuales la administración tributaria local que regula los procedimientos y recaudación de los tributos, pueda establecer un proceso de determinación cuyos escenarios probables no se encontraban previstos en la Norma Internacional NIC 12. Dentro del contexto del presente Trabajo de Titulación, la CINIIF 23 será aplicable a las sociedades multinacionales en el Ecuador para períodos anuales vigente a partir 1 de enero del 2019, para el cual se ha establecido exponer un caso, compañía REMIENVASE S.A., optará por aplicar el Método del Importe más Probable o el Método del Valor Esperado; por tanto, escogerá aquel que prediga mejor la resolución de la incertidumbre. A continuación el reconocimiento de las partidas que sustentan la conciliación tributaria: (a) Tratamiento tributario de los Ingresos: Inversiones Temporales, Exportaciones de Servicios, Dividendos procedentes de sociedades ecuatorianas, Reembolso por liquidación de daños emergentes; (b) Tratamiento tributario de los gastos: Cuentas por Cobrar Comerciales, Propiedad Planta e Equipo, Deducibilidad de la Depreciación de Vehículos, Activos Intangibles, Pérdida por Deterioro de Activo Intangible, Obligaciones Financieras del Exterior, Provisión de Jubilación Patronal y Desahucio, Honorarios Profesionales, Arrendamiento Mercantil, Mantenimiento, Transporte, Repuestos, Baja de Inventario, Sueldos y Salarios de Personal, Promoción y Publicidad, Cálculo del Límite del Gasto de Gestión, Cálculo del Límite de Gastos de Viaje, Hospedaje y Alimentación, Ajuste de Precios de Transferencia, Deterioro de inventario obsoleto, Intereses y Multas por Mora Tributaria, Donaciones a Instituciones Privadas; (c) Tratamiento tributario de las deducciones adicionales: Dedución por incremento neto de empleo, Dedución

Adicional de Medicina Pre-pagada; (d) Diferencias temporales: Pérdida por concepto del valor neto de realización de inventarios; y (e) Transacciones que podrían conllevar a un tratamiento impositivo incierto con la Autoridad Tributaria: el tratamiento de empresas fantasmas, servicios intercompañías con compañías relacionadas del exterior; pérdidas fiscales de una empresa que ha sido absorbida, pérdida por baja de Propiedad, Planta y Equipo, reversos de provisiones consideradas como gastos no deducibles (desmantelamiento); el tratamiento de la cartera reconocida como incobrable. Se estableció el resultado por diferencias temporales originadas de la aplicación de la CINIIF 23 por un valor de US\$ 431,950, determinando sobre una Base Imponible por un monto de US\$ 67'997,628 y por lo tanto el Impuesto a la Renta Causado al 2019 resultó en US\$ 18'145,847.

Palabras claves: Impuesto a las Ganancias, incertidumbre fiscal, conciliación tributaria, tratamiento impositivo incierto, autoridad tributaria, determinación tributaria.

Introducción

El organismo emisor Fundación para las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS), promulgó la Norma Internacional de Contabilidad NIC 12, Impuesto a las Ganancias, la cual establecía su aplicación “en los estados financieros que cubran períodos posteriores al 1 de enero de 1998”. A partir de dicha publicación oficial, la adopción de la misma derogó a la antigua NIC 12 Contabilización de Impuesto a las Ganancias aprobada durante 1979 (...) (p. 40). Esta norma reformada se emitió con la finalidad de atender la problemática de la contabilización del impuesto a las ganancias, cuya definición que consta en el primer y segundo párrafo señala lo siguiente, “la expresión impuesto a las ganancias guarda relación con los ingresos sujetos a carga tributaria”. (p. 4)

La NIC 12 original, establecía la contabilización de los impuestos diferidos a través del “Método del diferimiento o Método del Pasivo basado en cuentas de Resultados” según constaba en su primer párrafo. El Método del Pasivo basado en Cuentas de Resultados se relacionaba con las diferencias temporarias. Las diferencias temporarias constituían partidas de gastos o ingresos reconocidos bajo aplicación de la IFRS adoptada por la empresa, pero que, en contraste con lo establecido en su normativa tributaria local, su tratamiento difiere al de la aplicación bajo IFRS, esto es que no fueron aceptados como ingresos o gastos por la normativa tributaria local durante el periodo corriente, ya sea parcialmente o en su totalidad, no obstante, permitía el reconocimiento de dichos ingresos o gastos bajo el ámbito tributario-legal, en periodos futuros. IAS, (2011)

Según la NIC 12, en su primer párrafo de su edición revisada, prohíbe el “Método del diferimiento o Método del Pasivo basado en cuentas de Resultado”, exigió la aplicación de otro método, “Método del Pasivo basado en el Balance”, que reconoció “las diferencias temporarias en el saldo de las cuentas del balance existentes entre la base fiscal de un activo o pasivo y su importe en libros” y aplica sobre dichas diferencias la tasa de Impuesto a la Renta corporativa de la entidad. Mientras que el pasivo corriente que se constituye para el registro del impuesto a la renta corriente, se determina considerando las disposiciones tributarias aplicables (IASB, 2001b, p. 2).

Sin embargo, durante octubre 2015, el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera – CINIIF se le atribuye el desarrollo de la norma y fue el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, quien la publicó, suscribió y emitió la «CINIIF-23», (2017) “La Incertidumbre frente a los tratamientos del Impuesto a las Ganancias”, como una solicitud ante la presentación de 61 cartas de comentarios que incluyeron consultas, aclaraciones y recomendaciones, respecto al tratamiento contable de determinadas transacciones que podrían considerar posturas diferentes en muchos casos, no contemplados bajo la normativa tributaria-legal y por las cuales la administración tributaria local que regula los procedimientos y recaudación en materia de tributos, atendiendo a principios, esencia económica, pertinencia o experiencia en otras jurisdicciones (si fuere el caso) debe establecer una definición como por ejemplo mediante la emisión de su Resolución administrativa en un proceso de determinación o en una sentencia judicial definitiva para de esta manera recién abordar el tratamiento contable adecuado, cuyo escenario en específico no se encontraba prevista en su alcance de conformidad con la Norma Internacional de Contabilidad – NIC 12 “Impuesto a las Ganancias”. Debido a ello, el Comité de Interpretaciones de las NIIF abordó cómo tratar dicha incertidumbre fiscal en la contabilización de los impuestos a las ganancias.

Por tanto, el Comité de interpretación de las NIIF atendió las inquietudes recibidas respecto al reconocimiento de un activo o pasivo por impuesto corriente adecuado, así como también si las leyes tributarias locales permiten que una entidad realice un pago inmediato o posibles reconocimientos de activos o pasivos por impuestos diferidos, poniendo de manifiesto una incertidumbre respecto a un tratamiento impositivo tributario incierto, cuya definición no se encuentra prevista si revisamos el alcance del párrafo cinco de la NIC 12 vigente: Impuesto sobre las Ganancias, en la cual se señala que para la determinación del impuesto a la renta causado de la entidad, las entidades deben basarse conforme a lo obtenido en su beneficio imponible (pérdida tributaria), sobre el cual se determina la ganancia (pérdida) durante un período fiscal, y en consecuencia, el reconocimiento del gasto de impuestos sobre la renta corriente a pagar (recuperar).

El Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), su Reglamento (RLRTI), así como sus Resoluciones y Circulares emitidas por el Servicio de Rentas Internas (SRI), constituyen en su conjunto el compendio de normas tributarias ecuatorianas sobre el que las entidades se fundamentan para la determinación de la ganancia fiscal para efectos estrictamente fiscales, en el cual se establecen las deducciones y exenciones en materia de impuesto a la renta que deben sujetarse los contribuyentes para la determinación del impuesto a la renta corriente, sin embargo, existen transacciones cuyo tratamiento impositivo, no ha sido definido, lo cual, en su alcance lo conlleva a establecer posiciones que en muchos casos no son aceptados por el ente recaudador (SRI).

Por consiguiente, basado en los antecedentes que se mencionan, la normativa «CINIIF-23», (2017) establece que “la aceptabilidad de un tratamiento concreto según la legislación puede no ser conocida hasta que la autoridad fiscal correspondiente o los tribunales de justicia tomen una decisión en el futuro”, por tanto resulta concordante mencionar que el ámbito fiscal local cumple esta aseveración cuando la propia autoridad tributaria emita su Acta de Determinación Tributaria definitiva (como resultado de la culminación de un proceso de auditoría) o en su efecto, la emisión de una Resolución Administrativa (como resultado de un reclamo interpuesto) o una sentencia judicial (si el tratamiento tributario fue puesto en controversia a nivel judicial), para obtener un criterio definitivo sobre el tratamiento razonable de una determinada transacción para propósitos contables y fiscales.

En base a lo expuesto, la interpretación de la «CINIIF-23», (2017), en su párrafo 11 menciona que aunque la determinación de la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales no sean probablemente aceptados ante la autoridad fiscal de cada país, dicha norma considera un tratamiento impositivo que incluye la definición de incierto, por tanto una entidad reflejará el efecto de la incertidumbre al aplicar el método del importe más probable o el método del valor esperado. Las entidades escogerán aquel que prediga mejor la resolución de la incertidumbre.

Según, Bravo (2017), establece que “los casos en los que se presente incertidumbre en cuanto al sentido, interpretación y aplicación de las normas jurídicas,

se apele inexplicablemente a conceptos económicos en opiniones carentes de rigor científico y ajenas a nuestro sistema jurídico” (p. 6). Por tanto, para que no se generen incertidumbres, el sistema tributario debe contemplar todos los escenarios cuando el gobierno promulgue la reglamentación de nuevos impuestos.

De acuerdo al Apéndice B1, de la normativa «CINIIF-23», (2017), “Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias”, señala que “esta normativa entraría en vigencia para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta interpretación a periodos anteriores, revelará este hecho en las notas a los estados financieros” (p. 13), constituyendo ésta la fecha de inicio de aplicación a ésta interpretación para los ejercicios económicos de las entidades.

Definición del Problema

El problema se originó como resultado a una serie de inquietudes presentadas al Comité de Interpretaciones de las NIIF conforme a los documentos informados por la IFRS, (2018) relacionadas con el tratamiento contable de transacciones que pudieren tener una incertidumbre en su tratamiento fiscal y del cual se espera un pronunciamiento por parte de la Autoridad Tributaria, la cual llevando esta aplicación a un escenario local, el mismo se configura cuando al obtener glosas que han sido establecidas en un Acta de Determinación, y el Contribuyente sustenta económicamente la factibilidad de la deducibilidad de un gasto, lo faculta a interponer un Reclamo Administrativo, y por el cual se espera un desenlace en el tratamiento impositivo de una determinada transacción a través de su Resolución Administrativa, o si dicho resultado no es favorable para los intereses de la sociedad, efectuar una Demanda de Impugnación ante la Sala de lo Contencioso Tributario o Corte Nacional de Justicia, para obtener una posición cierta basada en la incertidumbre de la transacción, según el caso.

Justificación de la Investigación

En determinados casos, los contribuyentes por encima de una incertidumbre fiscal existente, deben tomar la decisión de reconocer un gasto como deducible o

acogerse a la aplicación de un ingreso exento en la determinación del impuesto a la renta corriente, por tanto, cada año, los contribuyentes generalmente aplican el mismo tratamiento tributario aun cuando las leyes fiscales no lo especifican taxativamente como tal. Por tal motivo, el análisis de referida CINIIF permitirá que esta norma contribuya a que las entidades en el caso de que se determine que no es probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto, la referida normativa establece dos métodos por el cual se debe reflejar de mejor manera la resolución de la incertidumbre que afecta tanto a los impuestos corrientes como los impuestos diferidos (por ejemplo, si afecta la ganancia imponible usada para determinar el impuesto corriente y las bases fiscales usadas para determinar el impuesto diferido).

Importancia y Naturaleza de la Investigación

La importancia y objeto de éste estudio, para los ejercicios económicos de las empresas a partir del 1 de enero del 2019, se fundamenta en identificar tipos de transacciones que podrían originar este impacto , por ser susceptibles debido al reconocimiento de la interpretación de la CINIIF 23; así como también conocer los principales casos de discusión, y cuáles podrían ser los tratamientos contables aplicables a determinadas transacciones que de acuerdo con la autoridad tributaria podrían conllevar a un diferente criterio al aplicado por los contribuyentes, como resultado de la misma incertidumbre.

Por tales cuestionamientos se plantea analizar esta CINIIF 23, y así mismo el impacto que podría generar en sentido a la aplicación del impuesto a las ganancias (NIC 12), en el reconocimiento retrospectivo de una política contable, en el reconocimiento prospectivo de un cambio en la estimación contable o corrección de errores (NIC 8), en la presentación de los estados financieros (NIC 1) y sus notas explicativas a los estados financieros, cuya finalidad es prescribir el tratamiento contable que mejor estime y presente la información financiera presentada a los grupos de interés o stakeholders, entre los cuales se encuentran los accionistas y las autoridades de control.

Objetivos

Objetivo general.

Aplicar una metodología cuyo tratamiento contable estime mejor y presente la información financiera a los grupos de interés (Accionistas – Autoridad tributaria local de conformidad a la CINIIF 23 “La Incertidumbre frente a los Tratamientos de Impuesto a las Ganancias” en Sociedades Multinacionales del Ecuador, a partir del 2019.

Objetivos específicos.

1. Evaluar transacciones de entidades domiciliadas en el Ecuador por las cuales puedan originar una incertidumbre en el tratamiento fiscal y en consecuencia, en el reconocimiento y medición del impuesto a las ganancias y diferido, de conformidad a la aplicación de la CINIIF 23
2. Conocer el método que mejor estime la resolución de la incertidumbre, de acuerdo con la CINIIF 23 ante el efecto en un tratamiento impositivo incierto.
3. Medir el impacto que las entidades ecuatorianas asumirían si las autoridades fiscales tributarias o jueces de última instancia deciden modificar el tratamiento tributario que el contribuyente haya adoptado en el reconocimiento original de su gasto o ingreso por impuesto a las ganancias.

Preguntas de Investigación

El tratamiento contable de la Interpretación proporciona guías sobre la prescripción del tratamiento contable en la contabilización de los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos en circunstancias en las que existe incertidumbre sobre los tratamientos del impuesto a las ganancias. Estos tratamientos fiscales inciertos pueden afectar la ganancia fiscal (pérdida fiscal), bases fiscales, créditos fiscales o tasas fiscales que se usan para reconocer y medir los activos o pasivos por impuestos corrientes y diferidos de acuerdo con la NIC 12 Impuestos a las Ganancias. Por lo tanto, se pueden obtener las siguientes preguntas de investigación:

- ¿Qué aspectos complejos encontró al momento determinar propuesta metodológica para el análisis de transacciones de conformidad con la

aplicación de la CINIIF 23 “La incertidumbre frente a los tratamientos de impuesto a las ganancias” para sociedades multinacionales del Ecuador? Y ¿Por qué?

- ¿Cuál es la importancia de determinar una propuesta metodológica para el análisis de transacciones de conformidad con la aplicación de la CINIIF 23 “La incertidumbre frente a los tratamientos de impuesto a las ganancias” para sociedades multinacionales del Ecuador?
- ¿Qué ventajas considera usted le traería determinar la propuesta metodológica para el análisis de transacciones de conformidad con la aplicación de la CINIIF 23 “La incertidumbre frente a los tratamientos de impuesto a las ganancias” para sociedades multinacionales del Ecuador?
- ¿Cuándo una entidad debe contabilizar los tratamientos fiscales inciertos?
- ¿Cuándo es apropiado el reconocimiento de un activo por impuestos corrientes si las leyes fiscales requieren que una entidad realice un pago inmediato con respecto a un importe en discusión?
- ¿Cuándo y cómo se reconoce el efecto de la incertidumbre sobre los tratamientos del impuesto a la renta en la determinación de la ganancia fiscal (pérdida fiscal), bases fiscales, pérdidas fiscales no usadas, créditos fiscales no usados y tasas fiscales?
- ¿Sobre qué bases una entidad conforme al acuerdo de la norma de Interpretación CINIIF 23, deberá determinar el considerar o no de forma individual o conjunta los tratamientos fiscales inciertos?
- ¿Cuándo el reconocimiento de un pasivo por impuestos diferido, es apropiado, con respecto a una cantidad impugnada por vacío legal, por las que pueden derivar en un tratamiento impositivo incierto?
- ¿Está de acuerdo conforme a la norma de interpretación sobre los requerimientos, dada su importancia, el revelar información existente en los párrafos 122 y 125 a 129 de la NIC 1 Presentación de Estados Financieros; y conforme al Párrafo 88 de la NIC 12 y la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes?

Delimitación

La norma de interpretación CINIIF 23 conduce la forma de cómo aplicar los elementos de reconocimiento, medición y valoración de Impuestos Diferidos, cuando en determinado tipo de transacciones se manifiestan hechos de incertidumbre que aún no han sido definidos por vacíos existentes en las normas tributarias locales que conlleva a un tratamiento impositivo incierto sobre el tratamiento razonable de una determinada transacción para propósitos contables y fiscales, y por tales circunstancias, no sea probablemente aceptados por la autoridad fiscal de cada país, para efectos de determinación del impuesto a la Renta a ser aplicable por las entidades a partir del 1 de enero del 2019.

Limitaciones

Probablemente la norma de Interpretación CINIIF 23, no sea aplicada por todos los contribuyentes debido a su alcance, por lo tanto para demostración del presente Trabajo de Titulación se han considerado enfocarnos en las sociedades ecuatorianas nacionales y multinacionales (empresas auditadas) que podrían identificar tipos de transacciones que podrían conllevar a un tratamiento impositivo incierto al momento de establecer el criterio de deducibilidad del gasto y éste posea un nivel de riesgo asociado de no ser aceptado por el ente recaudador (SRI), el mismo que podría evaluarse a través de la aplicación de la CINIIF 23.

Capítulo I: Fundamentación Teórica

Marco Teórico

La aplicación metodológica propone el análisis de transacciones en aplicación a la nueva norma CINIIF 23 “La Incertidumbre frente a los Tratamientos de Impuesto a las Ganancias”, para los estados financieros que cubran períodos posteriores al 1 de enero del 2019, aunque permite su aplicación anticipada en las empresas. La CINIIF 23 dentro del alcance en su cuarto párrafo demuestra la forma de “cómo aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 12 cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos de impuestos a las ganancias [...], sobre el cual reconocerá y medirá su activo o pasivo por impuestos diferidos o corrientes aplicando los requerimientos de la NIC 12 sobre la base de la ganancia fiscal (pérdida fiscal), bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales determinadas aplicando esta Interpretación” (CINIIF-23, 2017, p. 9).

Para la determinación de la ganancia fiscal (pérdida fiscal) y tal como lo expresa la CINIIF-23 (2017) en su párrafo 11; cuando una entidad concluya que es probable que la autoridad tributaria esté en desacuerdo con el tratamiento impositivo, ésta reflejará el efecto de la incertidumbre; por lo tanto, ésta norma propone aplicar: a) el método del importe más probable o b) el método del valor esperado; pues escogerá aquel que mejor resuelva la incertidumbre fiscal, en el momento de la determinación de la ganancia fiscal (pérdida fiscal), bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales. Resulta importante emplear un tratamiento contable apropiado, cuando exista la probabilidad de que la autoridad fiscal no acepte un tratamiento impositivo incierto que viene aplicando la entidad al momento de determinar el impuesto a la renta a pagar corriente. En consecuencia, ésta CINIIF permite hacer un análisis de la incertidumbre y establece una metodología a seguir que permite el reconocimiento y revelación de estos impactos.

Al marco teórico de la presente tesis se centra en la Fundamentación Estadística como herramienta que aplica a los negocios, la administración, la economía, la contabilidad; las mismas emplean el uso de la probabilidad, la cual se fundamenta en datos de observación dentro de un número de posibles escenarios para el cual se espera escoger aquel enfoque que conforme a sus resultados, mejor estime

el juicio y criterio de la administración en la entidad y se ajuste a las necesidades que para tales efectos permita su implementación. Por lo tanto, Anderson, Sweeney y Williams (2008) han conceptualizado a la estadística como “el arte y la ciencia de reunir datos, analizarlos, presentarlos e interpretarlos”, por tanto su uso ha permitido facilitar la toma de decisiones en las organizaciones.

Anderson et al., (2008), interpretaron el alcance de la aplicación estadística dentro de la auditoría debido a que:

Las empresas de contadores públicos al realizar auditorías para sus clientes emplean procedimientos de muestreo estadístico. Por ejemplo, suponga que una empresa de contadores desea determinar si las cantidades en cuentas por cobrar que aparecen en la hoja de balance del cliente representan la verdadera cantidad en cuentas por cobrar. Por lo general, el gran número de cuenta por cobrar hace que su revisión tome demasiado tiempo y sea muy costosa. Lo que se hace en estos casos es que el personal encargado de la auditoría selecciona un subconjunto de las cuentas al que se le llama muestra. Después de revisar la exactitud de las cuentas tomadas en la muestra (muestreadas) los auditores concluyen si la cantidad en cuentas por cobrar que aparece en la hoja de balance del cliente es razonable. (p. 3)

El método estadístico permite aplicar datos cualitativos y cuantitativos; emplear el criterio de la probabilidad estadística cuando situaciones de mercado, ventas o de tratamiento contable, no permiten llegar a resultados seguros pues un estudio concluyó que “la probabilidad es un grado de aproximación a la verdad que el entendimiento humano concibe acerca de las cuestiones en las que no alcanza a obtener certeza absoluta en cuanto a la verdad o falsedad de las mismas” (Santos, 2000, p. 8).

Hay normas contables que tratan el criterio de la probabilidad estadística para predecir el importe a determinadas situaciones contables tales como la NIIF 15 *Reconocimiento de Ingresos Ordinarios*, cuando al determinar el precio de venta de la transacción esté se encuentre sujeto a un precio variable, o como en el caso de abordar la probabilidad de la CINIIF 23, objeto de estudio. Antes de que haya sido aprobada la norma de interpretación CINIIF 23, las entidades optaban por utilizar métodos

diversos frente a éste escenario de incertidumbre fiscal, debido a ello la CINIIF 23 (2017) en su párrafo 2 expresa que:

Puede no quedar clara la forma en que se aplica la legislación fiscal a una transacción o circunstancia concreta. Por lo tanto, la aceptabilidad de un tratamiento impositivo concreto según la legislación fiscal puede no ser conocida hasta que la autoridad fiscal correspondiente o los tribunales de justicia tomen una decisión en el futuro (...) (p. 9).

Método del Valor Esperado.

El marco teórico tiene como propósito plantear una teoría basada en la Fundamentación Estadística, para esto se analizará la toma de decisiones a partir del Método de Valor Esperado, pues, su propósito será “mostrar como un análisis de decisión permite identificar la mejor alternativa ante un panorama lleno de riesgos por eventos futuros” (Anderson et al., 2008, p. 880), para lo cual el autor expone el método del Valor Esperado a través del siguiente esquema:

Tabla 1

Esquema del Valor Esperado (VE) de una Alternativa de Decisión (di)

<p>N = cantidades de estado $P(S_j)$ = Probabilidades de estado S_j</p>	<p>Cómo únicamente sólo puede presentarse uno y sólo uno de los N datos, las probabilidades deben satisfacer dos condiciones:</p>
--	---

$$P(S_j) \geq 0 \quad \text{para todos los estados}$$

$$\sum_{j=1}^N P(S_j) = P(S_1) + P(S_2) + \dots + P(S_N) = 1$$

El Valor Esperado (VE) de una decisión d_i es el siguiente:

VALOR ESPERADO

$$VE(d_i) = \sum_{j=1}^N P(S_j) V_{ij}$$

donde:

V_{ij} = Valor de la recompensa para la alternativa de decisión d_i y el estado S_j

Nota: Estadística para Administración y Economía por (Anderson et al., 2008, p. 884).

Para el entendimiento de la Tabla 1 a continuación se presenta el seguimiento del caso sobre el cual se fundamenta el método del Valor esperado como alternativa de decisión:

Caso: Determinación del Método del Valor Esperado Aplicable a las Pérdidas Monetarias Esperadas de un Producto por Obsolescencia

Un distribuidor de bocaditos conoce conforme a la experiencia, que su producto rápidamente se deteriora, compra cada cajita a US\$ 20 y las vende a US\$ 50; no puede especificar el número de cajitas que le solicitaran diariamente, pero dispone de los siguientes datos:

Tabla 2 Parte A

Probabilidades de Ventas

Ventas Diarias	Probabilidad de Venta de cada Cantidad
10	15 %
11	20 %
12	40 %
13	<u>25 %</u>
	100 %

Nota: (a) Pérdidas por mermas (obsolescencias) oferta > demanda (costo contable); y (b) Pérdidas de oportunidad: oferta < demanda (costo económico)

Tabla 3 Parte B

Alternativa de Compra vs. Alternativa de Venta

Alternativa de compra	Alternativa de Ventas			
	10	11	12	13
10	0	20	40	60
11	30	0	20	40
12	60	30	0	20
13	90	60	30	0

Tabla 4 Parte C

Cálculo de la Pérdida Esperada

Posibles Ventas por día	Pérdida Condicional	Probabilidad que se reciban estos pedidos	Pérdida Esperada
	(a)	(b)	(a) * (b)
10	0	15%	0.00
11	30	20%	6.00
12	60	40%	24.00
13	90	25%	22.50
			Pérdida Esperada = 52.50

Nota: Estadística Aplicada a la Administración. Becerra, (2018)

Solución Óptima: Analizar otros tamaños de Stock y decidir por aquel que genere menor pérdida.

En consecuencia, la tabla 2 Parte A, B y C establece que el Valor Esperado de una decisión a la espera de que una probabilidad ocurra se puede interpretar como a la suma de todos los escenarios posibles, por tanto, como todas son probabilidades a cada una se le debe dar un peso porcentual probable, de cuya base de observación nos permita establecer resultados para la toma de decisiones. No obstante, en aplicación a la presente norma de interpretación CINIIF 23 que de acuerdo con el párrafo 11, literal b señala que para la determinación de la ganancia fiscal (pérdida), propone el método del valor esperado cuando no sea probable que la autoridad tributaria apruebe un tratamiento impositivo incierto señala que “El valor esperado puede predecir mejor la resolución de la incertidumbre si existe un rango de resultados posibles que no son duales ni están concentrados en un valor” (CINIIF 23, 2017 p. 10).

Método del Importe más Probable.

Según la CINIIF 23 (2017), señala que cuando se hace referencia al método del valor más probable, se espera que el método refleje el efecto de la incertidumbre al reconocer y medir el impuesto diferido y el impuesto corriente conforme a su representatividad. Wackerly, Mendenhall, & Scheaffer (2008), sostiene el concepto de “probabilidad subjetiva que permite que la probabilidad de un evento varíe dependiendo de la persona que efectúe la evaluación”, pues los autores proponen como referencia la frecuencia o relatividad con que se presente los eventos de manera significativa. Para esto se expone el presente caso:

<p>1. El experimento consiste en observar los resultados (caras o cruces) para cada uno de los tres tiros de una moneda. Un evento simple para este experimento se puede simbolizar con una secuencia de tres letras <i>H</i> y <i>T</i> que representan caras y cruces, respectivamente. La primera letra de la secuencia representa la observación de la primera moneda. La segunda letra representa la observación de la segunda moneda, y así sucesivamente.</p>	<p>2. Los ocho eventos simples son E1: HHH; E2: HHT; E3: HTH; E4: THH; E5: HTT; E6: THT; E7: TTH; y E8 : TTT.</p>
<p>Una moneda balanceada se lanza tres veces al aire. Calcule la probabilidad de que exactamente dos de los tres tiros resulten en caras. Solución Los cuatro pasos del método de punto muestral son como sigue:</p>	
<p>3. Como la moneda está balanceada, esperaríamos que los eventos simples fueran exactamente probables; esto es, $P(E_i) = 1/8, i = 1, 2, \dots, 8.$</p>	<p>4. El evento de interés, <i>A</i>, es el evento que resulta exactamente en que dos de los tiros sean caras. Un examen de los puntos muestrales verifica que $A = \{E2, E3, E4\}.$ Por último, $P(A) = P(E2) + P(E3) + P(E4) = 1/8 + 1/8 + 1/8 = 3/8$</p>

Figura 1: Resolución de un caso por el Método más Probable. Adaptado de Wackerly et al., 2008 (p. 37)

De acuerdo con la figura 1, Wackerly et al., (2008) explican la necesidad de una teoría de probabilidad, que dará un método riguroso para hallar un número o probable que estará de acuerdo con la frecuencia relativa real de que ocurra un evento en una larga serie de intentos.

Marco Referencial

Fundación IFRS.

La Fundación (IFRS), por sus siglas en inglés *International Financial Reporting Standard*, Organismo Internacional Sin Fines de Lucro, desarrolló y promulgó un compendio de normas contables, conocidas como Normas Internacionales de Información Financieras (NIIF); que, a su vez, promueve y facilita la adopción de los estándares. La Fundación IFRS tiene una estructura de gobierno de tres niveles, encargadas de la responsabilidad pública, gobernanza y el establecimiento de normas independientes. IFRS (2018)

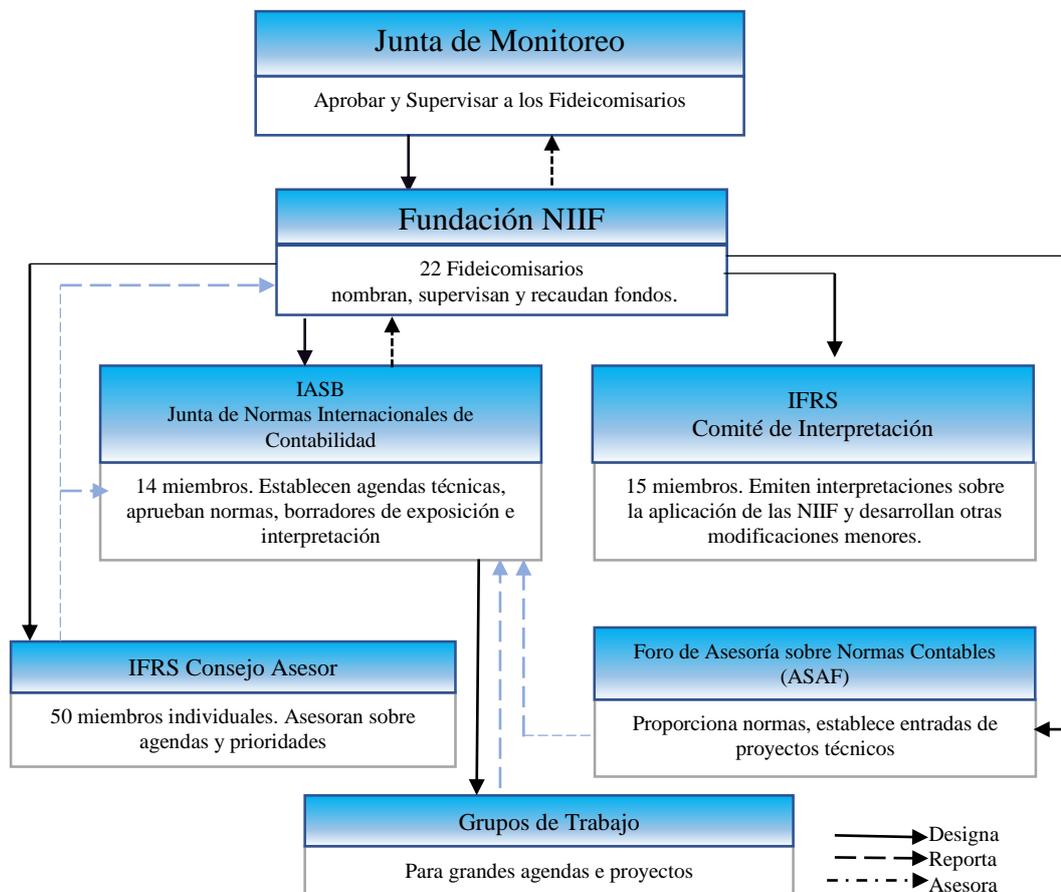


Figura 2: Organigrama del IASB. Tomado de Martínez, (2018).

Tabla 5

Estructura de Gobierno, Encargados de la Emisión y Vigilancia a las NIIF.

Organismo	Responsabilidad
Junta de Seguimiento de la Fundación IFRS <i>(IFRS Foundation Monitoring Board)</i>	<< Encargados de la responsabilidad pública >> Conformada por las autoridades de los mercados de capital responsables de establecer la forma y el contenido de la información financiera. Cumplen en proteger al inversor, la integridad del mercado y la formación de capital.
Fideicomisos de la Fundación NIIF <i>(The Trustees of the IFRS Foundation)</i>	Los Fideicomisarios << responsables de la gobernanza y la supervisión del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad >>. Nombrados por un término renovable de tres años. No involucrado en asuntos técnicos (estándares).
Comité de Interpretaciones a las Normas Internacionales de Información Financiera <i>(International Financial Reporting Interpretation Committee) IFRIC</i>	<< Órgano interpretativo del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, al respaldar la aplicación de las Normas IFRS >> Conformado por 14 miembros votantes, nombrados por los Fideicomisarios de la Fundación IFRS, aportan con experiencia técnica en negocios internacionales dentro del mercado, aplicable a los estándares IFRS.

Nota: Se explica la estructura de gobierno y su responsabilidad. Adaptado de IFRS (2018)

Antecedentes del IABS.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) *International Accounting Standard Board*, es una entidad de interés público y privado, establecida en Londres; encargada de desarrollar, aprobar y promulgar las normas y estándares globales contables requeridos y permitidos dada la información a revelar sobre transacciones y hechos económicos para la elaboración de los Estados Financieros de las empresas. Este organismo entró en funciones el 1 de abril del 2001, reemplazando al Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) *International Accounting Standard Committee*. IFRS (2018)

De acuerdo con la Fundación IFRS (2018), el IASB es un organismo que atiende las consultas y propuestas de los usuarios así como las revisiones contables, como marco de inicio para la medición, reconocimiento y clasificación de los

instrumentos económicos y fines de elaboración de los estados financieros, asumiendo las siguientes responsabilidades:

- Desarrollar normas contables de calidad, apegándose a cumplir con la supervisión y aporte de los fideicomisarios y el público del mercado de capitales.
- Preparar el borrador de exposición que contiene el conjunto de enmiendas y cambios propuestos a las (NIIF).
- Aprobar las normas contables, lo que permitirá su adopción temprana, atendiendo nuevos cambios a estándares y respetando el debido proceso conforme lo prescribe la constitución.

Actualmente, de acuerdo con IFRS (2018), bajo esta denominación se reconocen: (a) Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), emitidas por el IASC; (b) las revisiones a las normas emitidas por el IASB; (c) las interpretaciones a las NIC y a las NIIF emitidas por CINIIF y aprobadas por el IASB.

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

De acuerdo con la IFRS, (2018), el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) *International Financial Reporting Standards Committee*, por sus siglas en inglés (IFRIC), es el órgano interpretativo del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, integrado por 15 miembros con derecho a voto nombrados por los Fideicomisarios de la Fundación de Estándares Internacionales de Reportes Financieros (IFRS) *International Financial Reporting Standards*, quienes aportan con su amplia experiencia, establecen estándares técnicos contables, al formar parte de un conglomerado de empresas internacionales que colaboran en conjunto con el Consejo de las IFRS. El comité responde continuamente a consultas, aclaraciones y recomendaciones sobre la aplicación de las normas. Las interpretaciones IFRIC son desarrolladas por el Comité de Interpretaciones IFRS para abordar problemas de aplicación específicos, ratificadas por el IASB, a través de un foro abierto al público en opinión a las Interpretaciones del IFRIC como parte de los requisitos autorizados de las NIIF. IFRS (2018)

Funciones del Comité de Interpretaciones IFRS.

Entre las funciones del Comité de interpretaciones IFRS, es el de asesorar e informar al IASB sobre las prioridades de su trabajo y sobre las implicaciones que pueden tener las normas propuestas ante los usuarios que requieren respuestas a sus inquietudes o a su interpretación como parte de sus objetivos a cumplir, pero adicionalmente cumple con las siguientes funciones tal como lo expone las IFRS, (2018) en la figura # 3:

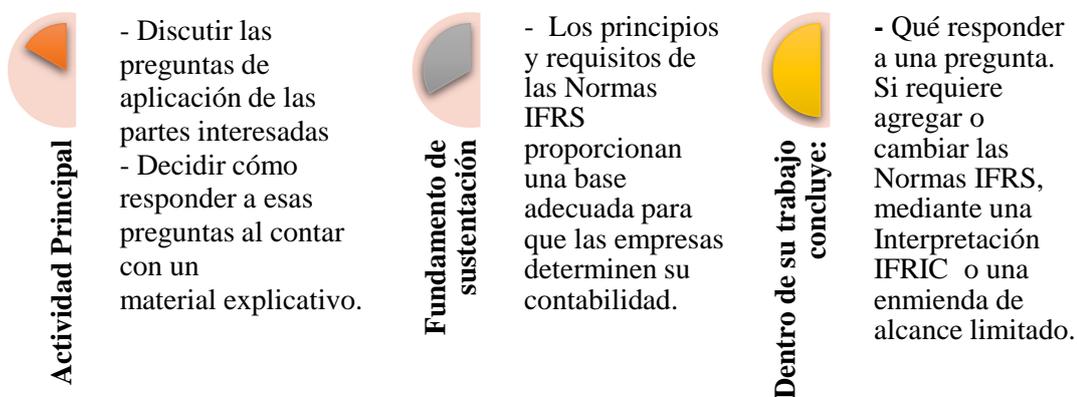


Figura 3: Funciones del Comité de Interpretaciones IFRS Adaptado de IFRS (2018)

Esquema del proceso del Comité de Interpretaciones.

Todas las interpretaciones van dirigidas a una normativa que son resueltas a manera de un borrador con respecto a inquietudes y justificaciones, por parte de organismos multinacionales o público en general. Tal como lo explica el Comité de Interpretaciones CINIIF y de acuerdo con IFRS (2018), los proyectos finales una vez abordados para su aprobación definitiva establecen que el proceso está diseñado para: (a) permitir que cualquier parte interesada envíe una pregunta; y (b) ser transparente: todas las presentaciones se consideran en una reunión pública.

El Comité al examinar los sustentos, decide establecer estándares para soportar los cuestionamientos o si debe adoptar un enfoque alternativo. Al 2018, el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF), contiene un total de 20 interpretaciones que a continuación se detallan en la Tabla 6 en su Parte A y Parte B a saber:

Tabla 6 Parte A

Lista de Interpretaciones de las CINIIF

CINIIF	Nombre de interpretación	Fecha de vigencia
CINIIF 1	Cambios en la clausura, restauración y responsabilidades similares existentes	Septiembre 1/2004
CINIIF 2	Acciones de los miembros en entidades, cooperativas e instrumentos similares	Enero 1/2005
CINIIF 4	Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento	Junio 1/2006
CINIIF 5	Derechos a los intereses derivados de los fondos de desmantelamiento, restauración y rehabilitación ambiental	Junio 1/2006
CINIIF 6	Responsabilidades derivadas de la participación en un mercado específico: residuos de equipos eléctricos y electrónicos	Diciembre 1/2005
CINIIF 7	Aplicación del enfoque de actualización según la NIC 29 Información financiera en economías hiperinflacionarias	Marzo 1/2006
CINIIF 9	Revaluación de derivados incrustados	Junio 1/2006
CINIIF 10	Información financiera intermedia y deterioro del Valor	Noviembre 1/2006
CINIIF 12	Acuerdos de concesión de servicios	Enero 1/2008
CINIIF 13	Programas de fidelización de clientes	Julio 1/2008
CINIIF 14	NIC 19 El Límite de un activo de beneficios definidos, requisito mínimo de financiamiento y su interacción	Enero 1/2008
CINIIF 15	Acuerdos para la construcción e inmuebles	Enero 1/2009
CINIIF 16	Coberturas de una inversión neta en un operación en el extranjero	Enero 1/2008
CINIIF 17	Distribuciones de activos no monetarios a propietarios	Julio 1/2009
CINIIF 18	Transferencia de activos de clientes	Julio 1/2009
CINIIF 19	Extinción de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio	Julio 1/2010
CINIIF 20	Costes de desmonte en la fase de producción de una mina de superficie	Enero 1/2013
CINIIF 21	Gravámenes	Enero 1/2014

Nota: Tomado de IFRS (2018)

Tabla 7 Parte B

Lista de Interpretaciones de las CINIIF

CINIIF	Nombre de interpretación	Fecha de vigencia
CINIIF 22	Transacciones en moneda extranjera y consideración anticipada	Enero 1/2018
CINIIF 23	La Incertidumbre sobre tratamientos de impuestos a las ganancias	Enero 1/2019

Nota: Adaptado de IFRS (2018)

Hasta antes de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), no se seguía un lineamiento uniforme al momento de la preparación de los Estados Financieros en las empresas. No obstante, en cumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, tal como lo señala la NIC 1, párrafos 15 y 16 se establece lo siguiente:

Los estados financieros deberán presentar razonablemente la situación financiera y el rendimiento financiero, así como los flujos de efectivo de una entidad. Esta presentación razonable requiere la presentación fidedigna de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en el Marco Conceptual. Se presume que la aplicación de las NIIF, acompañada de información adicional cuando sea preciso, dará lugar a estados financieros que proporcionen una presentación razonable. Una entidad cuyos estados financieros cumplan las NIIF efectuará, en las notas, una declaración, explícita y sin reservas, de dicho cumplimiento... (IASB, 2017a, p. 10).

A raíz de la aplicación obligatoria de las NIIF para compañías reguladas por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, y con la finalidad de mantener un mismo estándar de reconocimiento, medición, presentación y revelación de los estados financieros para los usuarios de la información, procedemos a mencionar las principales observaciones a las disposiciones tributarias, resoluciones, circulares y reformas a la LRTI y su RLRTI que permiten aclarar el tratamiento impositivo a las aplicaciones de las NIIF en el Ecuador, tal como se visualiza a continuación:

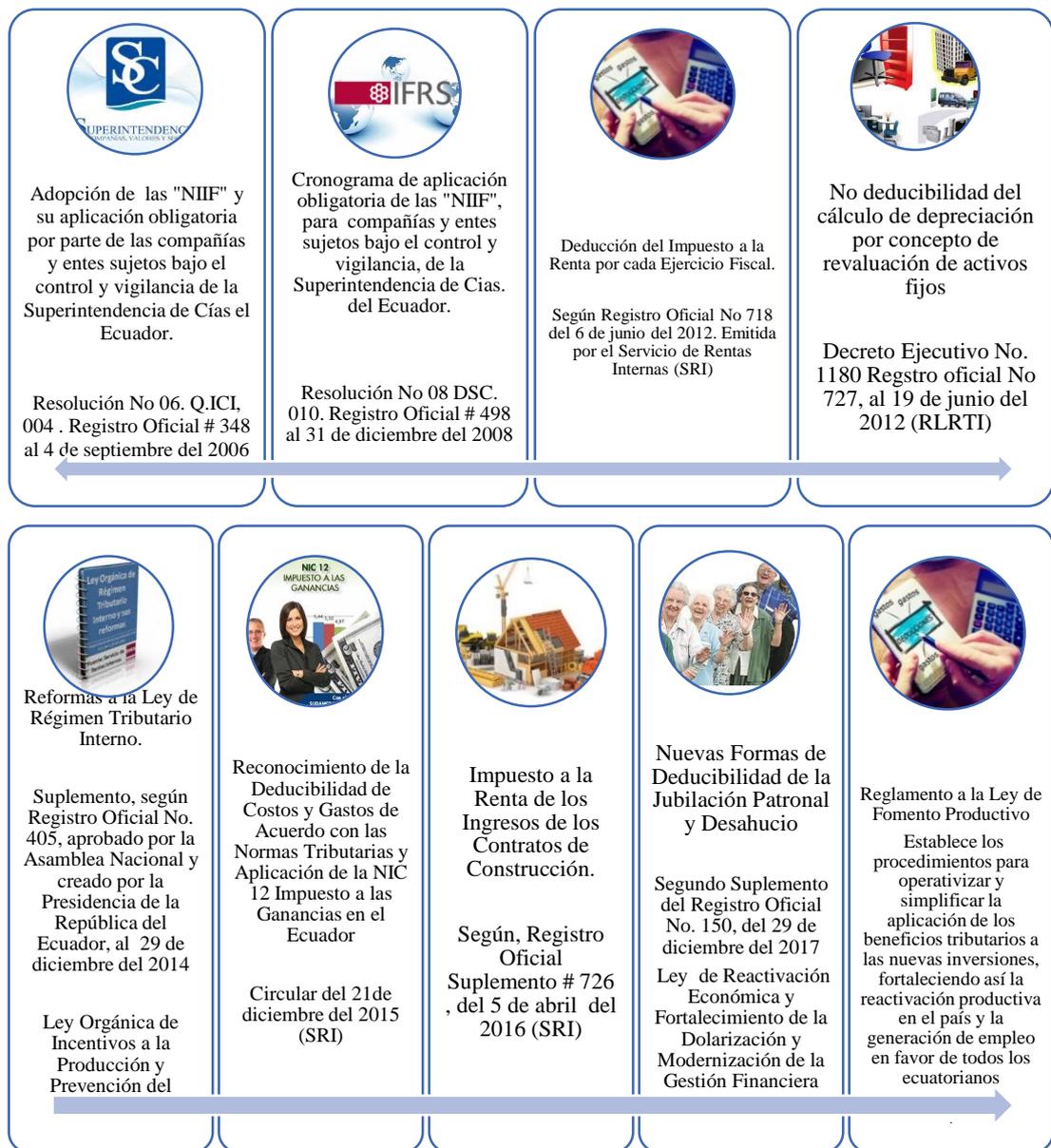


Figura 4 : Proceso de Adopción en el Tiempo de "NIIF" en el Ecuador. Adaptado de SRI, (2018); Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización, (2017); Asamblea Nacional del Ecuador, (2014); SRI, (2018); Proceso de Adopción en el Tiempo de las "NIIF" y sus Reformas de Aplicación en el Ecuador. Adaptado de Presidencia Constitucional de la República, (2018)

Determinación y aplicación obligatoria de las NIIF en el Ecuador.

La Superintendencia de Compañías del Ecuador establecen: la adopción, determinación de las "NIIF" y su aplicación obligatoria por parte de compañías y entes sujetos bajo el control y vigilancia del organismo de control para al registro, preparación y presentación de Estados Financieros a partir del 1 de enero del 2009.

De acuerdo con la Resolución No 06. Q.ICI, 004 de 21/08/2006 y publicada en el R.O. # 348, del 4/09/2006 (Superintendencia de Compañías del Ecuador, 2008, p. 21).

Etapas de aplicación obligatoria de las "NIIF", en el Ecuador.

Según Resolución No 08.G.DSC.10, emitida por la Superintendencia de Compañías del Ecuador (2008) y publicada en el Registro Oficial # 498 del Tribunal Constitucional de la República del Ecuador, al 31 de diciembre del 2008, estableció que se adoptaría “en Ecuador las “NIIF”, para la elaboración de los estados financieros”, en un orden cronológico que a continuación se detalla en el siguiente esquema por lo dispuesto en la Superintendencia de Compañías del Ecuador, (2008):

Tabla 8

Fechas de Aplicación Obligatoria de las "NIIF" por Entes Sujetos al Control y Vigilancia de la Superintendencia de Compañías en el Ecuador

Año de Aplicación	Compañías
1 de enero del 2010	<ul style="list-style-type: none"> • Compañías y entes sujetos y regulados por la Ley de Mercado de Valores; • Compañías que ejercen actividades de auditoría externa. <p style="text-align: center;">Fecha de transición: 1ro de enero del 2009 Período Comparativo: al 31 de diciembre del 2009.</p>
1 de enero del 2011	<ul style="list-style-type: none"> • Compañías que tengan activos totales iguales o superiores a US \$ 4000.000 al 31 de diciembre del 2007; • Tenedoras de acciones (Holding) • Compañías de economía mixta, y; • Entidades del sector público • Sucursales de compañías extranjeras u otras empresas extranjeras estatales, privadas o mixtas, organizadas como personas jurídicas; y • Asociaciones que éstas formen y que ejerzan sus actividades en el Ecuador. <p style="text-align: center;">Período de Transición: 01 de enero del 2010 Período Comparativo: al 31 de diciembre del 2010</p>
1 de enero del 2012	<ul style="list-style-type: none"> • Demás compañías no consideradas en los dos grupos anteriores. <p style="text-align: center;">Período de Transición: 01 de enero del 2011 Período Comparativo: al 31 de diciembre del 2011</p>

Nota: Tomado de la Resolución No 08.G.DSC.10. Según R. O. # 498, *Cronograma de aplicación obligatoria de las "NIIF"*, Superintendencia de Compañías del Ecuador, (2008)

Reformas al proceso de adopción y aplicación de las “NIIF” en concordancia al tratamiento de Impuestos Diferidos en el Ecuador

Como parte del proceso de aplicación y determinación de las “NIIF” en el Ecuador y su uso, se implementaron algunas reformas que aclaran el procedimiento a la forma de reconocimiento, deducibilidad, afectación en el tratamiento contable, y modificaciones como se enuncian a continuación:

Deducibilidad de los Costos y Gastos al momento de la determinación del Impuesto a la Renta para cada ejercicio fiscal.

En aplicación a lo que dispone el Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), su Reglamento (RLRTI), así como sus Resoluciones y Circulares; y con base a lo establecido en la Circular No. NAC-DGECCGC12-00000009, según Registro Oficial No 718 del 6 de junio del 2012. La Administración Tributaria informa a los contribuyentes cuando corresponde reconocer la deducibilidad de los costos y gastos al momento de establecer la base de cálculo para la determinación del Impuesto a la Renta Causado conforme a:

- a. Lo dispuesto en el artículo 10 de la LRTI, 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.
- b. 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 “LRTI” 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.
- c. 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 determinado ejercicio fiscal, no podrán ser considerados como deducibles en ejercicios fiscales futuros, por cuanto dicha circunstancia no está prevista en la normativa tributaria vigente, y el ejercicio impositivo de

este tributo es anual, comprendido desde el 1 de enero al 31 de diciembre de cada año.

La circular citada precedentemente señala lo establecido en las normas tributarias, tanto la LRTI, como su RLRTI de aplicación, pues le faculta al sujeto pasivo (sociedades, personas naturales obligadas y no obligadas a llevar contabilidad) a reconocer la deducibilidad de costos y gastos (generadores de renta) y en consecuencia determina que no podrán ser considerados como deducibles en ejercicios fiscales futuros, costos y gastos, que han sido reconocidos como deducible por el sujeto pasivo para la determinación de la base imponible en el presente ejercicio fiscal. SRI, (2012). De reconocerse el costo o gastos en el ejercicio futuro se realizará el reverso del mismo. Para mayor comprensión ver tabla 9:

Tabla 9

Reconocimiento de Costos y Gastos No Deducibles en Ejercicios Fiscales Futuros

Conciliación Tributaria			
Año Fiscal 2018	US\$	Año Fiscal 2019	US\$
Utilidad Contable Antes de Participación Trabajadores.	800.000	Utilidad Contable Antes de Participación Trabajadores.	800.000
(-) 15% Participación Trabajadores	(120.000)	(-) 15% Participación Trabajadores	(120.000)
Utilidad Líquida antes de Impuesto	680.000	Utilidad Líquida antes de Impuesto	680.000
(+) Gastos no deducibles - generación	40.000	(-) Gastos no deducibles - reverso	(40.000)
Base Imponible Gravada	720.000	Base Imponible Gravada	640.000
Tarifa vigente 25% Impuesto Renta	(180.000)	Tarifa vigente 25% Impuesto Renta	(160.000)
Impuesto a la Renta Causado	<u>\$ 540.000</u>	Impuesto a la Renta Causado	<u>\$ 480.000</u>

Decreto Ejecutivo No. 1180 (junio 19, 2012). Derogatoria de la NO Deducibilidad de Propiedad Planta y Equipo (PPE).

Según el artículo 3 del Decreto Ejecutivo No 1180, publicado en el Registro Oficial No 727 aprobado al 19 de junio del 2012 por la Presidencia de la República, en concordancia con el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLORTI), derogó el literal f), numeral 6, del artículo 27 que corresponde a las Deducciones Generales, cuyo contenido lo siguiente:

f) 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. SRI, (2019).

El Decreto Ejecutivo sostiene el posible reconocimiento de la deducibilidad del gasto de depreciación atribuible al revalúo, cuando previo a una evaluación del valor de mercado por un perito especializado en el sector y registrado en la Superintendencia que corresponda, y como resultado de su evaluación se determinó un incremento a su nuevo valor de mercado de dicho elemento de Propiedad, Planta y Equipo (PPE). Por tanto, dicho gasto de depreciación atribuible al revalúo se consideró como gasto deducible durante los ejercicios económicos 2013 y 2014, por cuanto durante el 2015 se aplicaron nuevas reformas sobre las disposiciones de este artículo.

Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal. Reformas a la LRTI.

Según lo expresado en el Suplemento, del Registro Oficial No. 405, aprobado por la Asamblea Nacional y creado por la Presidencia de la República del Ecuador, publicado el 29 de diciembre del 2014, establece en el capítulo dos, las Reformas a la Ley de Régimen Tributario Interno, del cual, incluye una serie de normas derogadas, así como también nuevas reformas que afectan al reconocimiento posterior de las mismas para efectos del cálculo del impuesto a las ganancias, especialmente el artículo que hace referencia a la residencia fiscal de personas naturales, impuestos diferidos, entre otras reformas (Asamblea Nacional del Ecuador, 2014, pp. 4-11).

Esta reforma aplicable al RLRTI, artículo innumerado a partir del artículo 28 Gastos Generales Deducibles, trata sobre casos aplicables en materia de Impuestos Diferidos, actualmente contempla 12 casos, que para efectos tributarios y contables permite el reconocimiento de activos y pasivos de transacciones aplicables bajo el tratamiento de Impuestos Diferidos, según consta en la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, según figura 6 como se muestra a continuación:

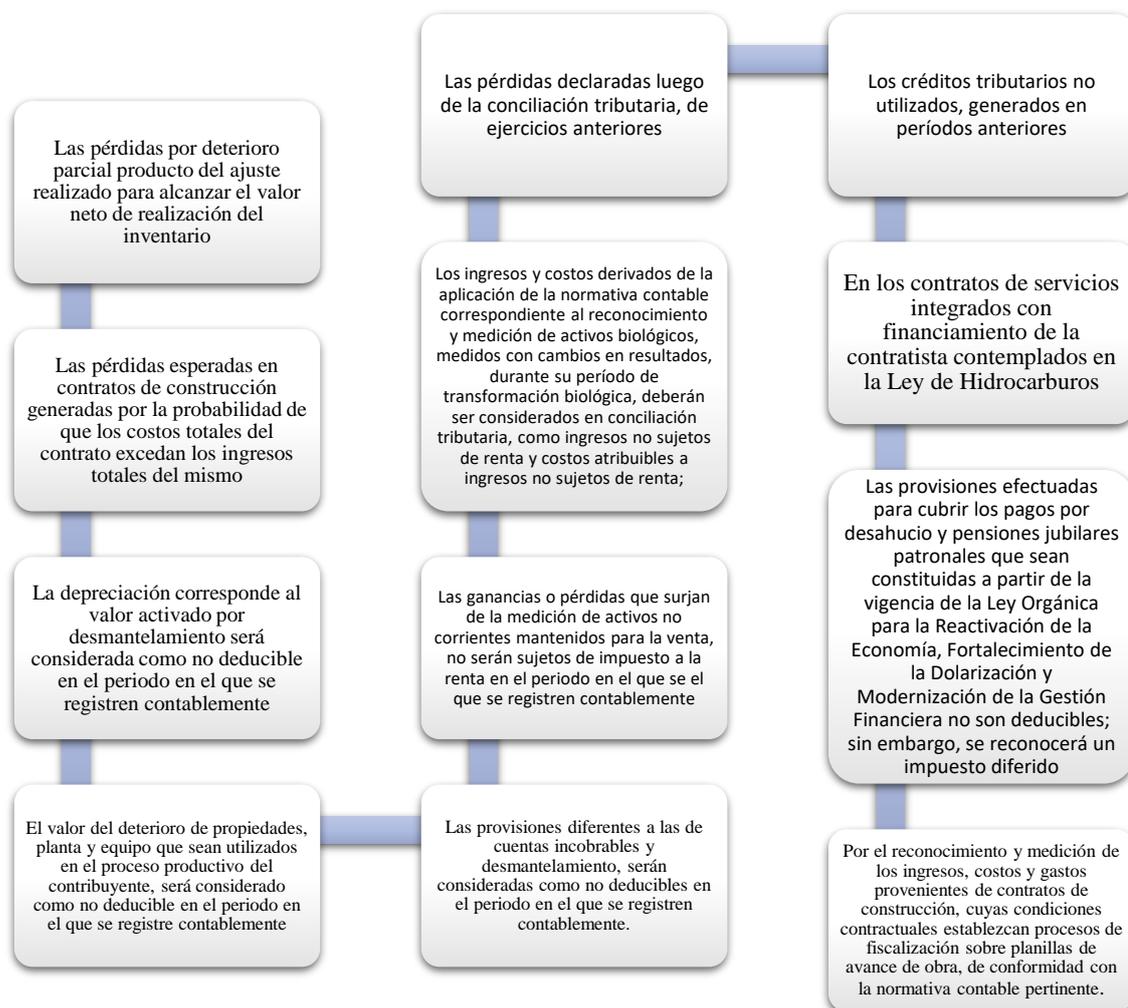


Figura 5: Transacciones aplicables bajo el Tratamiento de Impuestos Diferidos para efectos tributarios contables fundamentados en la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal. (SRI, 2019, pp. 35-36).

Reconocimiento de la Deducibilidad de Costos y Gastos de acuerdo con las normas tributarias y aplicación de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias en el Ecuador.

Según la Circular No. 12 NAC-DGECCG15-0000012, en su literal II en relación al reconocimiento tributario de Impuestos Diferidos, del 21 de diciembre del 2015 señala lo siguiente:

- II. Con relación al reconocimiento tributario de impuestos diferidos
 - a. Los estados financieros sirven de base para la presentación de las declaraciones de impuestos, así como también para su presentación a la

Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros y a la Superintendencia de Bancos, según el caso.

- b. Los principios para la presentación, reconocimiento, medición e información a revelar, en relación a los impuestos diferidos, se encuentran establecidos en la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 - Impuesto a las ganancias (NIC 12) y en la Sección 29 de la NIIF para las PYMES.
- c. Se reconocerán los efectos de la aplicación de activos por impuestos diferidos, únicamente en los casos y condiciones establecidos en la normativa tributaria pertinente, provenientes de sucesos económicos, transacciones o registros contables, que se produzcan a partir del 1 de enero del 2015; a excepción de los efectos provenientes de las pérdidas y los créditos tributarios conforme la normativa tributaria vigente, según corresponda a cada caso.
- d. Los pasivos por impuestos diferidos que hayan sido contabilizados por los sujetos pasivos, en cumplimiento del marco normativo tributario y en atención a la aplicación de la técnica contable, se mantendrán vigentes para su respectiva liquidación. Para fines tributarios, en caso de divergencia entre las normas tributarias y las normas contables y financieras, prevalecerán las primeras.
- e. En la estimación de los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos, el sujeto pasivo utilizará la tarifa del impuesto a la renta pertinente conforme la normativa tributaria y de acuerdo a lo establecido en la técnica contable.
- f. Los activos y pasivos por impuestos diferidos, reconocidos de conformidad con la normativa tributaria, contarán con sus respectivos soportes.¹
- g. Para que los activos y pasivos por impuestos diferidos puedan ser recuperados o pagados posteriormente a través de la conciliación tributaria, deberán ser reconocidos contablemente en el Estado de Situación Financiera, en una cuantía correcta y en el momento adecuado, respetando la norma tributaria vigente y las normas contables citadas en la presente circular, según sea el caso (SRI, 2015, p. 3).

Impuesto a la Renta de los Ingresos de los Contratos de Construcción.

Según Resolución del SRI No 138 y conforme a lo expuesto en la NIC 11 “Contratos de Construcción” con respecto a la contabilización en los Estados Financieros de los contratistas. Resuelve establecer las normas para determinar los ingresos gravables, costos y gastos deducibles imputables a contratos de construcción manifestado en el artículo 1, según Resolución del SRI No 138; NAC-DGERCGC16-00000138, Registro Oficial Suplemento # 726 , del 5 de abril del 2016, SRI, (2016)

La base de interpretación al párrafo es determinar el ingreso gravable, así como sus costos y gastos deducibles, tal cual como lo señala al art 2 y 3 de la Resolución la cual se explica brevemente a continuación:

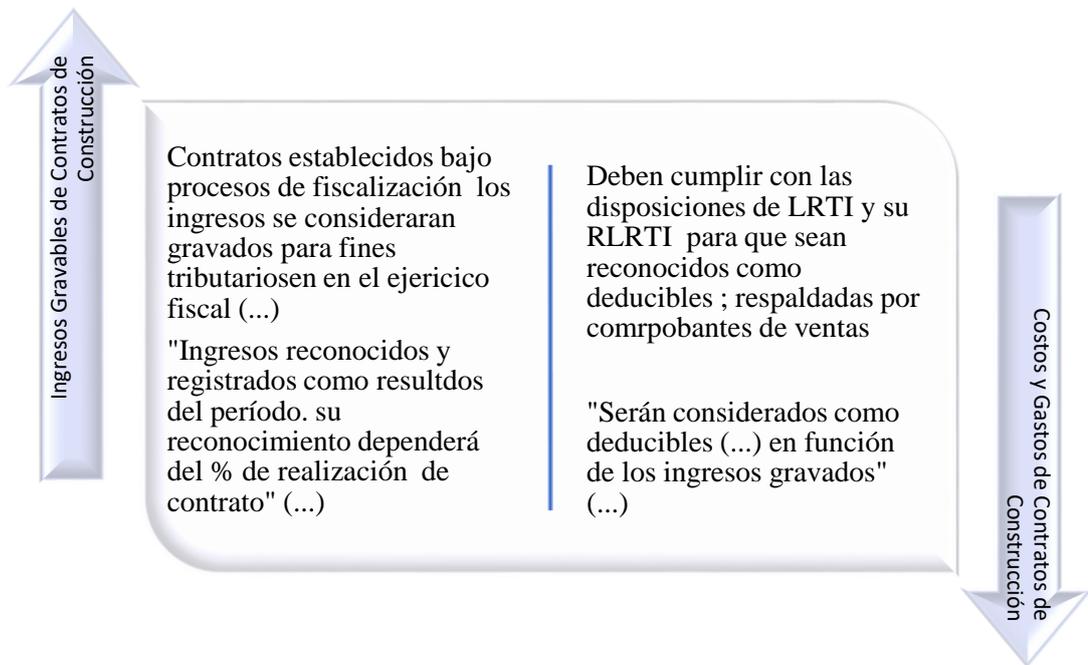


Figura 6 :Ingresos Gravados, Costos y Gastos en los Contratos de Construcción. Tomado de (SRI, 2016, p. 4-5)

Ley de Reactivación Económica y Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera. No Deducibilidad de la Provisión por Jubilación Patronal y Desahucio.

Según el Segundo Suplemento del R.O. No. 150, del 29 de diciembre del 2017, y conforme a la Ley de Reactivación Económica y Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera destacó las nuevas reformas aprobadas, como se menciona la “derogación de la provisión como deducible por concepto de Jubilación

Patronal y Desahucio”, numeral 3, literal a, la misma que señala la siguiente reforma, sustituyendo al artículo 10, numeral 13 de la LRTI por el siguiente:

Tabla 10 Parte A

No Deducibilidad - Provisión por Jubilación Patronal y Desahucio. - LRTI

<i>Antes “Conforme al artículo # 10. Deduciones, numeral 13 de la LRTI”</i>	<i>Después “Sustitúyase el artículo # 10, numeral 13 de la LRTI”</i>
<p>“13.- La totalidad de las provisiones para atender el pago de desahucio y de pensiones Dirección Nacional Jurídica Departamento de Normativa Jurídica jubilares patronales, actuarialmente formuladas por empresas especializadas o profesionales en la materia, siempre que, para las segundas, se refieran a personal que haya cumplido por lo menos diez años de trabajo en la misma empresa” (p. 19-20)</p>	<p>“13.- Los pagos efectuados por concepto de desahucio y de pensiones jubilares patronales, conforme a lo dispuesto en el Código del Trabajo, que no provengan de provisiones declaradas en ejercicios fiscales anteriores, como deducibles o no, para efectos de impuesto a la renta, sin perjuicio de la obligación del empleador de mantener los fondos necesarios para el cumplimiento de su obligación de pago de la bonificación por desahucio y de jubilación patronal.” (p. 13)</p>

Tabla 11 Parte B

No Deducibilidad - Provisión por Jubilación Patronal y Desahucio. - RLRTI

<i>Antes “Conforme al artículo # 27. Deduciones Generales, literal f de la RLRTI”</i>	<i>Después “Sustituido por el num. 9 del Art. 1 del D.E. 476, R.O. 312-S, 24-VIII-2018).- Sustitúyase el literal f) dentro del Art 28 – Gastos Generales deducibles de la RLRTI”</i>
<p>“ f) Las provisiones que se efectúen para atender el pago de desahucio y de pensiones jubilares patronales, de conformidad con el estudio actuarial pertinente, elaborado por sociedades o profesionales debidamente registrados en la Superintendencia de Compañías o Bancos, según corresponda; debiendo, para el caso de las provisiones por pensiones jubilares patronales, referirse a los trabajadores que hayan cumplido por lo menos diez años de trabajo en la misma empresa (...)” (p. 16.(SRI, 2015b))</p>	<p>“f) La totalidad de los pagos efectuados por concepto de desahucio y de pensiones jubilares patronales, conforme lo dispuesto en el Código del Trabajo. ¿A efectos de realizar los pagos por concepto de desahucio y jubilación patronal, obligatoriamente se deberán afectar a las provisiones ya constituidas en años anteriores; en el caso de provisiones realizadas en años anteriores que hayan sido consideradas deducibles o no, y que no fueren utilizadas, deberán reversarse contra ingresos gravados o no sujetos de impuesto a la renta en la misma proporción que hubieren sido deducibles o no” (p. 10)</p>

La provisión por Jubilación Patronal se estima en base a cálculos actuariales con propósitos contables, para cumplir con una obligación laboral futura, como lo señala el Código de trabajo, capítulo XI, párrafo 3, art. 216 “los trabajadores que por veinticinco años o más hubieren prestado servicios, continuada o interrumpidamente, tendrán derecho a ser jubilados por sus empleadores (...)” (MRL, 2018, p. 67).

La reforma actual a la LRTI y su RLRTI, establece como deducible los pagos jubilares patronales y por desahucio, en consecuencia, la reforma actual reitera no reconocer como deducible el reconocimiento inicial de las provisiones de jubilación patronal y desahucio constituidas a partir del 1 de enero del 2018. La NIC 37 “Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes” en su párrafo 10 señala la definición de provisión como “un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento”

Por lo antes expuesto se hará un análisis detallado ilustrado en la tabla 10 para fines de reconocimiento tributario fiscal vs., la base contable conforme a NIIF:

Tabla 12

Reconocimiento del Impuesto Diferido, antes y después a la Reforma de No Deducibilidad por Provisión de Jubilación Patronal y Desahucio al LRTI y la RLRTI

En principio reconocía un Tratamiento Permanente	Ahora reconoce un Tratamiento Temporario
Año 2017	Año 2018
Antes de la reforma (LRTI & RLRTI)	Después de la reforma (LRTI & RLRTI)
Tratamiento Fiscal	Tratamiento Fiscal
<p>Establecía una Provisión por concepto de Desahucio y Pensiones Jubilares Patronales para los trabajadores considerando a la Provisión como Deducible “SI”:</p> <p>Por lo tanto:</p> <p>Gasto Deducible > 10 años de trabajo</p> <p>Gasto No Deducible < 10 años de trabajo</p>	<p>Estableció un Gasto Deducible exclusivamente a los Pagos Efectuados (ya no el gasto provisión) por concepto de desahucio y de pensiones jubilares patronales</p>
No hay diferido	Sobre las provisiones constituidas a partir del 2018 se considera un Impuesto Diferido Activo

Nota: Reconocimiento de la deducibilidad del gasto por Jubilación Patronal y Desahucio. Tomado de (SRI, 2019)

Caso: Jubilación Patronal.

La empresa ABC mantiene una provisión por Jubilación Patronal con un importe en libros de US\$ 100,000 a diciembre 31 /2017, durante el ejercicio económico 2018 se obtuvo el informe actuarios independientes por el cual se presentó una provisión acumulada de US\$ 33,500 a diciembre 31/2018. Para el año 2018 se generó un pago un monto de US\$. 400,000 y una reversión de pagos por US\$. 230,000

(Jubilación Patronal). Por lo tanto, el importe en libros y el papel de trabajo se presenta como sigue a continuación:

Tabla 13

Caso Jubilación Patronal -Importe en libros al 31/12/2018

Empleado	Años	Saldo al 31/12/2017	Pagos	Reversión	Provisión	Saldo al 31/12/2018
Carlos	25	400,000	-400,000			0
Luis	12	230,000	0	-230,000		0
Juan	12	160,000	0	0	14,000	174,000
Pedro	24	150,000	0	0	12,500	162,500
Omar	18	60,000	0	0	7,000	67,000
Total		1'000,000	-400,000	-230,000	33,500	403,500

Tabla 14

Papel de trabajo – Generación del Impuesto Diferido – Provisión de Jubilación Patronal

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tasa	PID
Provisión de Jubilación Patronal (Pasivo)	403,500	370,000	33,500	0.25	8,375

Nota: PID (Pasivo por Impuesto Diferido)

Razonamiento: La provisión de US\$ 403,500 al 31/dic/2018 (la norma establece reconocer la Provisión por Jubilación Patronal conforme a NIIF); pero la base fiscal exclusivamente reconocerá el **Gasto Deducible**, cuando se hayan efectuado los pagos por concepto de Jubilación Patronal.

Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio.

La Asamblea Nacional de la República del Ecuador, (2018), emitió la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, según R.O Suplemento 309 de 21-ago.-2018, modificada al 6 de septiembre del 2018, la cual modifíco entre otras normas la Ley de Régimen Tributario Interno Para su análisis se muestra un comparativo antes y después de la reforma como se expone en la tabla 15:

Tabla 15 Parte A

Extracto de Reformas al RLRTI - Ley Orgánica de Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal

Antes de la reforma al RLRTI	Reforma actual RLRTI
<p>Numeral 11 del Art 28: Promoción y Publicidad “serán deducibles los costos y gastos hasta un <u>máximo de 4%</u> del total de ingresos gravados del contribuyente</p>	<p>Numeral 11 del Art 28: Promoción y Publicidad “serán deducibles los costos y gastos hasta un <u>máximo de 20%</u> del total de ingresos gravados del contribuyente</p> <p>Literal e) del numeral 11 a continuación del primer inciso agréguese: <i>“Adicionalmente, serán deducibles las erogaciones efectuadas para las actividades de publicidad o patrocinio deportivo que sean realizadas dentro de los programas del Plan Estratégico para el Desarrollo Deportivo ejecutado por la entidad rectora competente.”</i></p>
<p>Numeral 16 del Art 28: Regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría – La sumatoria de estos gastos..... <u>pagados por sociedades residentes o establecimientos permanentes en el Ecuador a sus partes relacionadas</u>, será deducible hasta un valor equivalente al 20% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos.</p>	<p>Numeral 16 del Art 28: Regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría entre partes relacionadas. - La sumatoria de estos gastos ... <u>pagados por sociedades domiciliadas o No en el Ecuador</u>, será deducible hasta un valor equivalente al 20% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos,</p>
<p>Se considerarán regalías a las cantidades pagadas por el uso o derecho de uso de marcas, patentes...<u>y demás elementos contenidos en la Ley de Propiedad Intelectual</u>.</p>	<p>Se considerarán regalías a las cantidades pagadas por el uso o derecho de uso de marcas.... <u>y demás tipologías de propiedad intelectual contenidas en el Código Orgánico de la Economía Social de los Conocimientos, Creatividad e Innovación.</u>”.</p>
<p>En el Art innumerado agregado a continuación del Art 28 1. Las pérdidas por deterioro <u>parcial</u> 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 <u>produzca la venta o autoconsumo del inventario</u>.</p>	<p>En el Art innumerado agregado a continuación del Art 28, numeral 1 Elimínese la palabra <u>“parcial”</u>, y a continuación de la frase <i>“utilizado en el momento en que se produzca la venta”</i>, <u>agréguese “baja”</u>.</p>

Nota: Tomado de Ley Orgánica de Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal Asamblea Nacional de la República del Ecuador, (2018) (p. 11-15); SRI, (2018)

Tabla 16 Parte B

Extracto de Reformas al RLTI - Ley Orgánica de Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal

Antes de la reforma al RLRTI	Reforma actual RLRTI
<p>Art innumerado agregado a continuación del Art 28, Numeral 3 del RLRT</p> <p>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.</p>	<p>Art innumerado agregado a continuación del Art 28, Numeral 3 del RLRT</p> <p>Sustitúyase el numeral 3 por el siguiente:</p> <p><i>“La depreciación correspondiente al valor activado y actualización financiera de la <u>provisión por concepto de desmantelamiento y otros costos posteriores asociados</u>, conforme la normativa contable pertinente, serán considerados como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por estos conceptos, el cual podrá ser utilizado en el momento en que efectivamente se desprendan los recursos para cancelar la obligación por la cual se efectuó la <u>provisión por desmantelamiento y hasta por el monto efectivamente pagado</u>, en los casos que exista la obligación contractual o legal para hacerlo.”.</i></p>
<p>Art innumerado agregado a continuación del Art 28, Numeral 4 del RLRT</p> <p>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.</p>	<p>Art innumerado agregado a continuación del Art 28, Numeral 4 del RLRT Sustitúyase la frase:</p> <p><i>“El valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo del” por “El valor del deterioro de propiedades planta y equipo <u>y otros activos no corrientes</u> que sean utilizados por él”, y a continuación de la frase “que se transfiera el activo” agréguese la frase “; <u>se produzca la reversión del deterioro</u>” o a la finalización de su vida útil</i></p>
<p>Art innumerado agregado a continuación del Art 28, Numeral 5</p> <p>Las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables, desmantelamiento, <u>desahucio y pensiones jubilares patronales</u>, 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.</p>	<p>Art innumerado agregado a continuación del Art 28, <i>sustitúyase el Numeral 5 por el siguiente:</i></p> <p><i>“Las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables y desmantelamiento, 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 <u>provisión y hasta por el monto efectivamente pagado</u>.”</i></p>

Nota: Tomado de Ley Orgánica de Fomento Productivo. Asamblea Nacional de la República del Ecuador, (2018) (p. 11-15); SRI, (2018)

Tabla 17 Parte C

Extracto de Reformas al RLTI - Ley Orgánica de Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal

<i>Antes de la reforma al RLTI</i>	<i>Reforma actual RLTI</i>
	<p>Art innumerado agregado a continuación del Art 28 del RLTI</p> <p><u><i>A continuación del numeral 11, agréguese el siguiente:</i></u></p> <p><i>“12. Por el reconocimiento y medición de los ingresos, costos y gastos provenientes de contratos de construcción, cuyas condiciones contractuales establezcan procesos de fiscalización sobre planillas de avance de obra, de conformidad con la normativa contable pertinente.</i></p> <p><i>En el caso de los contratos de construcción que no establezcan procesos de fiscalización, los ingresos, costos y gastos deberán ser declarados y tributados en el ejercicio fiscal correspondiente a la fecha de emisión de las facturas correspondientes.”.</i></p>

Nota: Tomado de Ley Orgánica de Fomento Productivo. Asamblea Nacional de la República del Ecuador, (2018) (p. 11-15); SRI, (2018)

De conformidad a lo establecido en la norma citada, la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio, pretende fomentar el equilibrio en las finanzas públicas y el sostenimiento del aparato productivo nacional estableciendo los cambios y reconocimientos, al momento de reconocer la deducibilidad del gasto al cual podrán acogerse los sujetos pasivos y establecer la base imponible a ser declarada y tributada para ejercicios económicos a partir del 2019 en el Ecuador.

Interpretación a la CINIIF “23 La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias”

Antecedentes a la CINIIF 23.

Durante Octubre 2015, la Interpretación CINIIF 23 “La Incertidumbre frente al Tratamiento de Impuesto a las Ganancias” emitida y promulgada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), a la desarrollada por el Comité de Interpretaciones de las NIIF (IFRIC/CINIIF), como resultado a solicitud de 61 cartas

de comentarios que incluyeron consultas, aclaraciones y recomendaciones, respecto al tratamiento contable de determinadas transacciones que poseen una postura no contemplada bajo la normativa tributaria-legal y por las cuales la administración tributaria local que regula los procedimientos y recaudación en materia de tributos, atendiendo a principios, esencia económica, pertinencia o experiencia en otras jurisdicciones (si fuere el caso), debe establecer una definición mediante la emisión de su Resolución Definitiva para abordar el tratamiento contable adecuado, cuyo escenario en específico no se encontraba previsto en su alcance de conformidad con la Norma Internacional de Contabilidad – NIC 12 “Impuesto a las Ganancias”. Debido a ello, el Comité de Interpretaciones de las NIIF abordó cómo tratar dicha incertidumbre fiscal en la contabilización de los impuestos a las ganancias.

Extractos de consultas basados en las cartas, respecto del tratamiento contable de determinadas transacciones a consecuencia de una incertidumbre frente a los tratamientos de impuestos a las ganancias CINIIF 23.

En atención a las consultas, aclaraciones y recomendaciones de las 61 cartas remitidas cuyas misivas procedían de empresas multinacionales, firmas auditoras, entes reguladores y públicos, profesionales contables entre otros. Por tanto, el Comité de interpretación de las NIIF atendió dichas inquietudes recibidas respecto al reconocimiento de un activo o pasivo por impuesto corriente adecuado, así como también si las leyes tributarias locales requieren que una entidad realice un pago inmediato o posible reconocimiento de activo o pasivo por impuestos diferidos, poniendo de manifiesto una incertidumbre respecto a un tratamiento impositivo incierto (no incluye dicha definición), si revisamos el alcance del párrafo 5 de la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias, la cual establece el beneficio imponible (pérdida tributaria) sobre el que se determina la ganancia (pérdida) durante un período fiscal, y por ende el reconocimiento del impuestos sobre la renta a pagar (recuperar), en tanto la entidad manifieste la probabilidad de que la autoridad fiscal acepte o no un tratamiento impositivo incierto, según lo expuesto en el alcance de la norma de interpretación.

A continuación, los principales puntos expuestos como respuesta a la consulta abierta (foro), por parte del Comité de Interpretación a las Normas Internacionales de Información Financiera:

<i>De acuerdo con el alcance propuesto del proyecto de Interpretación</i>	Manifiestan que existe diversidad en la práctica con respecto a la NIC 12 Impuestos a las ganancias y NIC 37 Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes aplicables a posiciones fiscales inciertas. Por lo tanto recomendaban que el borrador de interpretación sea:	Aplicable a las combinaciones de negocios en las que la adquirida tiene posiciones fiscales inciertas. Se amplíe para cubrir la contabilidad de intereses y multas en posiciones fiscales inciertas
<i>Si los tratamientos fiscales inciertos deben considerarse colectivamente? Si no, ¿por qué y qué alternativa propones?</i>	Si, entidades deberán usar el juicio para determinar si cada tratamiento fiscal incierto lo consideraran de forma independiente, o juntos; algunos tratamientos fiscales inciertos, como parte de llegar a la mejor estimación del resultado probable para determinar la ganancia tributable (pérdida fiscal), las bases fiscales, las pérdidas fiscales no utilizadas, Créditos fiscales no utilizados y tasas impositivas	
<i>Pedia alternativa propones propuestas al borrador de interpretacion</i>	Pedía aclarar cómo se aplicará el término 'probable' en el contexto de los activos y pasivos fiscales, al no expresarse de forma clara el reconocimiento	
<i>Sobre los exámenes realizados por las autoridades tributarias y sobre los cambios en los hechos y circunstancias</i>	Había preocupación por las palabras "en el período de cambio" al final del párrafo 18, sin más explicación, puedan causar confusión en cuanto a si los cambios en los hechos y circunstancias relacionados con posiciones fiscales inciertas que ocurran entre el final de la notificación el período y la fecha en que se autoriza la emisión de los estados financieros deban considerarse como eventos de ajuste o no ajuste.	

Figura 7 Extracto a las Consultas de 61 cartas como respuesta al Proyecto de Interpretación *La Incertidumbre Frente al Tratamiento a las Ganancias*. Adaptado de las Cartas al Proyecto de Interpretación. «CINIIF-23» (2017)

El tratamiento de la incertidumbre fiscal frente al tratamiento contable al momento de determinar el impuesto corriente y en cumplimiento al proceso de implementación de las NIIF en cada país dada la experiencia profesional como consultor tributario, en su artículo “Desafíos y Oportunidades para las Administraciones Tributarias” aporta la siguiente argumentación por el cual las empresas no logran unanimidad de aplicación entre las normas contables y las normas fiscales:

Chávez (2018) señala que se ha podido comprobar que una gran limitante por la cual muchas empresas no logran una cabal aplicación de las mismas, es la incertidumbre sobre los tratamientos tributarios de los nuevos tipos de ingresos y gastos, entre otros, que se deben contabilizar por la implementación de las NIIF, cuando la normativa fiscal de un país aún no ha sido debidamente reformada para considerar todos estos cambios contables – como es el caso del impuesto a la renta de sociedades, que toma como punto de partida lo reportado en los estados financieros. (p.6)

De acuerdo con la CINIIF-23, (2017), el noveno párrafo señala que “una entidad considera si es probable que una autoridad fiscal acepte un tratamiento fiscal incierto”, o un grupo de tratamientos fiscales inciertos, que venía aplicando en sus declaraciones de impuestos a la renta. Para el entendimiento de esta normativa, es importante tratar el término incertidumbre fiscal considerando el criterio de:

Beck, Davis y Jung (2000), expresan, la incertidumbre a la autoridad fiscal depende de la eficacia asumida de la autoridad fiscal en detectar posiciones fiscales inciertas. Ellos muestran que cuando la amenaza de auditoría de la autoridad fiscal es mayor, los contribuyentes que tienen la mayor incertidumbre sobre sus posiciones fiscales tienen incentivos para hacer divulgaciones voluntarias a la autoridad fiscal para evitar posibles sanciones por el pago insuficiente de impuestos. Sin embargo, cuando la probabilidad de auditoría es menor, los contribuyentes están menos dispuestos a hacer voluntarias las revelaciones y, en su lugar, informen agresivamente, es decir, reclamen posiciones con hechos débiles.

Esto demuestra que a pesar del tiempo y aún en los actuales momentos, se ha mantenido la incertidumbre debido a la no transparencia de la normativa tributaria que origina un tratamiento incierto a las transacciones contables que afectan el impuesto a las ganancias debido a las continuas reformas tributarias que hace que persistan y no permite lograr una mejor aplicación de las NIIF.

Marco Conceptual

Dentro del presente marco, es necesario definir y entender la conceptualización sobre el tratamiento de la norma de interpretación CINIIF 23, norma que toma como

referencia: (a) NIC 1 “Presentación de Estados Financieros”; (b) NIC 8 “Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores”; (c) NIC 10 “Hechos Ocurridos después del Período sobre el que se Informa”; (d) NIC 12 “Impuesto a las Ganancias”; y (e) NIC 37 “Provisiones, Activos Contingentes y Activos Contingentes” por lo tanto a continuación se describe bajo qué circunstancias se define su aplicación en relación a esta norma:

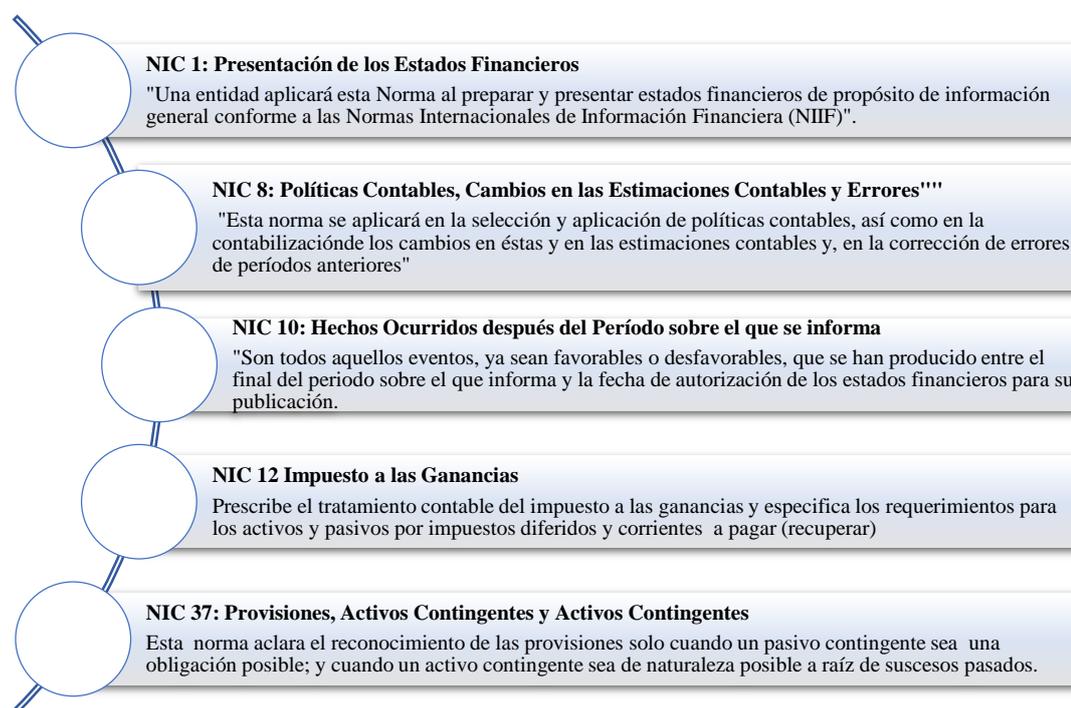


Figura 8: Normas de Interpretación Aplicables a la CINIIF 23. NIC 1 IASB, (2017); NIC 8 IASB, (2017); NIC 12 IASB, (2017); NIC 10 IASB, (2017); NIC 37 IFRS,(2017)

Por lo tanto, corresponde determinar si una entidad deberá revelar hechos y circunstancias sobre un proceso de determinación interpuesto por una autoridad fiscal, a raíz de una inspección y evaluación de las declaraciones tributarias efectuadas por el cual deban emitirse nuevos juicios de interpretación sobre la probabilidad de aceptación o no de un tratamiento impositivo incierto por parte de una autoridad fiscal ante el efecto de una incertidumbre y los casos que nos llevarían analizar un tratamiento por concepto de impuestos diferidos. Por otro lado, si las autoridades tributarias o jueces cambian la decisión a futuro sobre dichos impactos debido a un cambio en su política contable y/o supuestas estimaciones consideradas al determinar la ganancia (pérdida fiscal); se debe revisar cómo afectaría estos impactos en los

Estados financieros, hechos que, de originarse, deben ser manifestados al momento de la preparación y presentación de los Estados Financieros en cada período corriente por parte de la entidad.

La IASB promueve el reconocimiento y la medición de un pasivo o activo por impuesto corriente o diferido en circunstancias donde existe incertidumbre en la aplicación de la ley tributaria, por lo que la norma de interpretación CINIIF 23, conceptualiza los siguientes términos:

Tabla 18

Conceptos de Interpretación a la CINIIF 23

“tratamiento impositivo”	Hace referencia a los tratamientos usados por la entidad o que prevé usar en sus declaraciones del impuesto a las ganancias
“autoridad fiscal”	Hace referencia al organismo u organismos, que deciden si los tratamientos impositivos son aceptables según la legislación fiscal. Esto puede incluir un tribunal de justicia.
“un tratamiento impositivo incierto”	Es un tratamiento de los impuestos por el cual existe incertidumbre sobre si la autoridad fiscal aceptará el tratamiento impositivo según la legislación fiscal.

Nota: Adaptado de («CINIIF-23», 2017, p. 9)

Bravo, (2017), expresa “los casos en los que se presenten incertidumbre en cuanto al sentido, interpretación y aplicación de las normas jurídicas, se apele inexplicablemente a conceptos económicos en opiniones carentes de rigor científico y ajenas a nuestro sistema jurídico” (p. 6). Por tanto, en razón de las incertidumbres presentadas, el sistema tributario debe ser transparente y claro cuando el gobierno exponga la generación de nuevos impuestos.

Con base a la norma de interpretación, el párrafo 11 de la CINIIF 23, establece, que cabe llegar a un consenso sobre la probabilidad de continuar o no con un determinado tratamiento contable al momento de establecer el cálculo “de la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales, de forma congruente con el tratamiento impositivo usado o planeado usar en su declaración de impuestos a las ganancias ya que permitiría responder a la siguiente interrogante de qué tan probable sea que la

autoridad fiscal acepte o no un tratamiento impositivo incierto a la entidad, tal como lo presenta la siguiente tabla:

Tabla 19

Determinación de la Ganancia Fiscal (pérdida fiscal), las Bases Fiscales, Pérdidas Fiscales No Utilizadas, Créditos Fiscales No Usados y Tasas Fiscales

¿Es probable que la autoridad tributaria aceptará el tratamiento tributario usado o planeado a ser aplicado por la entidad en sus declaraciones de impuestos a los ganancias?	
Respuesta: Si	Respuesta: No
Determine la posición contable la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales, consistentemente con el tratamiento tributario usado o planeado a ser usado en las declaraciones de impuestos a las ganancias	Refleje el efecto de la incertidumbre en la determinación de la posición tributaria contable en el ejercicio impositivo fiscal. El efecto de la incertidumbre debe ser estimado usando ya sea la cantidad más probable o el método del valor esperado, dependiendo de cuál método predice mejor la solución de la incertidumbre

Nota: Tomado («CINIIF-23», 2017, p. 10)

En concordancia con la ilustración, de ser el caso que la administración tributaria no acepte el tratamiento impositivo, la entidad en consecuencia entenderá que el ente fiscal inspeccionará los importes que tiene derecho a examinar conforme a su Facultad Determinadora (SRI), y tendrá conocimiento total de toda la información relacionada cuando lleve a cabo esas revisiones. (p. 10)

Las metodologías que venían utilizando las entidades era desarrollar diversos métodos ante el tratamiento frente a la incertidumbre fiscal en ausencia de una orientación específica al no ser claramente tratada en la NIC 12, Impuesto a las Ganancias”. Estos métodos podrían, en algunas circunstancias, ser inconsistente con relación a la norma contable y causar un impacto en la contabilidad fiscal y su tratamiento contable – tributario con relación a la norma CINIIF 23 La Incertidumbre frente a los tratamientos del Impuesto a las Ganancias luego de su aprobación definitiva y vigente a partir del 1 de enero del 2019. La norma se remite al evento en que hay dos métodos para registrar ésta incertidumbre, como se define a continuación:

Tabla 20

Métodos para Calcular la Incertidumbre – CINIIF 23

“Una entidad reflejará el efecto de la incertidumbre para cada tratamiento impositivo incierto por el uso de uno de los siguientes métodos, dependiendo de qué método la entidad espera que prediga mejor la resolución de la incertidumbre”

Método indicados por la norma CINIIF 23	Definición
Importe más Probable	“el único importe más probable en un rango de posibles resultados. El importe más probable puede predecir mejor la resolución de la incertidumbre si los posibles resultados son duales o se concentran en un valor”
Valor Esperado	“la suma de los importes ponderados por su probabilidad en un rango de resultados posibles. El valor esperado puede predecir mejor la resolución de la incertidumbre si existe un rango de resultados posibles que no son duales ni están concentrados en un valor”

Nota: Tomado de («CINIIF-23», 2017, p. 10)

Por lo tanto, reiterando que si la entidad concluye que la autoridad fiscal va a aceptar un tratamiento impositivo incierto (un gasto reconocido como deducible) mantiene la posición adoptada por la sociedad; caso contrario, si la entidad concluye que no es probable que la autoridad fiscal acepte, posterior a una inspección realizada por un fedatario a sus libros contables, o como resultado de un proceso de Determinación Tributaria, o como resultado de una Sentencia Judicial definitiva; ésta norma de interpretación ayudará a su análisis al cumplir con uno de los modelos sugeridos: valor esperado o importe más probable. Por lo tanto, basados en un ejemplo ilustrativo, aunque no forman parte dentro de la («CINIIF-23», 2017) se ilustra a continuación.

CASO 1: El método del valor esperado se usa para reflejar el efecto de la incertidumbre en tratamientos impositivos considerados de forma conjunta.

- La declaración del impuesto a las ganancias de la Entidad A en una jurisdicción incluye deducciones relacionadas con la fijación de los precios de transferencia. La autoridad fiscal podría cuestionar esos tratamientos

impositivos. En el contexto de la aplicación de la NIC 12, los tratamientos impositivos inciertos afectan solo la determinación de la ganancia imponible del periodo corriente.

- La Entidad A destaca que la decisión de la autoridad fiscal sobre una fijación de precios de transferencia afectaría, o se vería afectada por el resto de los temas de fijación de precios de transferencia. Aplicando el párrafo 6 de la CINIIF 23, la Entidad A concluye que la consideración de los tratamientos impositivos de todos los temas de fijación de precios de transferencia en la jurisdicción **conjuntamente predice mejor la resolución de la incertidumbre**. La Entidad A también concluye que no es probable que la autoridad fiscal acepte los tratamientos impositivos. Por consiguiente, la Entidad A refleja el efecto de la incertidumbre al determinar su ganancia fiscal aplicando el párrafo 11 de la CINIIF 23 (significa que lo debe reconocer como GASTO).
- La Entidad A estima las probabilidades de los posibles importes adicionales que podrían añadirse a su ganancia fiscal, de la forma siguiente:

Tabla 21

Escenario Estimación del Método del Valor Esperado

	Importe adicional estimado (en dólares)	Probabilidad, %	Estimación del Valor Esperado (en dólares)
	(a)	(b)	(a) * (b)
Resultado 1	0	5	0
Resultado 2	200	5	10
Resultado 3	400	20	80
Resultado 4	600	20	120
Resultado 5	800	30	240
Resultado 6	1000	<u>20</u>	<u>200</u>
Total		100	650

Nota: Tomado de («CINIIF-23», 2017, p. 15)

- En estos ejemplos, los importes monetarios, se denominan en “unidades monetarias” (dólares)

Objetivo del caso.

Estimar cuánto sería la cuantificación.

Análisis de interpretación del ejercicio del caso.

1. Se reflejarán diversos escenarios sobre posibles conclusiones;
2. Para cada escenario se le asigna un peso (%). (Los porcentajes se dan en función a las variables);
3. Luego el análisis parte de la incertidumbre de probabilidad de que la autoridad fiscal local (SRI) acepte de manera total, parcial o no acepte ningún tratamiento impositivo incierto:



Figura 9: Interpretación del caso por el Método del Valor Esperado.

Por lo tanto, se requiere determinar: ¿Cuál debería ser el valor que debe registrar la compañía como posible ajuste en su declaración?

Como objeto del análisis, el resultado 5 resulta ser el más probable (mayor peso 30%), por ende, US\$ 650 es el valor que deberá registrar la empresa para predecir mejor el resultado de la incertidumbre (100%). Sin embargo, la Entidad A ha observado que, dentro del análisis, existen muchos posibles resultados (porcentualmente similares uno del otro). Por tanto, la mejor forma de estimar será en función del valor esperado.

Por consiguiente, la Entidad A, ha reconocido y medido su pasivo por impuestos corrientes aplicando la NIC 12, sobre la base de la ganancia fiscal que incluye US\$ 650, para reflejar el efecto de la incertidumbre. El importe de US\$ 650,

se sumará al importe de la ganancia fiscal a presentar en su declaración del impuesto a las ganancias.

Es decir, al momento de hacer la conciliación tributaria y dado a que en esta transacción aún existe incertidumbre en su tratamiento contable, la empresa lo que deberá hacer es tomar una serie de posibles escenarios para no glosarse totalmente, sino parcialmente al no existir norma taxativa prevista en la legislación fiscal.

CASO 2: El método del importe más probable se usa para reflejar el efecto de la incertidumbre al reconocer y medir el impuesto diferido y el impuesto corriente.

- La Entidad B adquiere por US\$ 100, un activo intangible identificable por separado que tiene una vida indefinida y, por ello, no se amortiza aplicando la NIC 38 *Activos Intangibles*. La legislación fiscal especifica que el costo total del activo intangible es deducible a efectos fiscales, pero el calendario de deducibilidad es incierto. Aplicando el párrafo 6 de la CINIIF 23, ***la Entidad B concluye que la consideración de este tratamiento impositivo por separado predice mejor la resolución de la incertidumbre.***
- La Entidad B deduce US\$ 100, (el costo del activo intangible) al calcular la ganancia fiscal del Año 1 en su declaración del impuesto a las ganancias. Al final del Año 1, la Entidad B concluye que no es probable que la autoridad fiscal acepte el tratamiento impositivo. Por consiguiente, la Entidad B refleja el efecto de la incertidumbre al determinar su ganancia fiscal y la base fiscal del activo intangible aplicando el párrafo 11 de la CINIIF 23. La Entidad B concluye que el importe más probable que la autoridad fiscal aceptará como un importe deducible para el Año 1 es de US\$ 10 y es el importe más probable que mejor predice la resolución de la incertidumbre.
- Por consiguiente, al reconocer y medir su pasivo por impuestos diferidos aplicando la NIC 12 al final del Año 1, la Entidad B calcula una diferencia temporaria imponible sobre la base del importe más probable de la tasa fiscal de 90 dólares. (US\$ 100 - US\$ 10) para reflejar el efecto de la incertidumbre, en lugar de la base fiscal calculada sobre la base de la declaración del impuesto a las ganancias (0 dólares) de la Entidad B.

- De forma análoga, como requiere el párrafo 12 de la CINIIF 23, la Entidad B refleja el efecto de la incertidumbre en la determinación de la ganancia fiscal del Año 1 usando juicios y estimaciones que son congruentes con los utilizados para calcular el pasivo por impuestos diferidos. La Entidad B reconoce y mide su pasivo por impuestos corrientes aplicando la NIC 12 sobre la base de la ganancia imponible que incluye US\$ 90 dólares. (US\$ 100 - US\$ 10). El importe de US\$ 90 dólares se suma al importe de la ganancia fiscal incluida en su declaración del impuesto a las ganancias. Esto por cuanto la Entidad B dedujo US\$ 100 en el cálculo de la ganancia imponible del Año 1, mientras que el importe más probable de deducción es de US\$ 10 dólares.

Análisis de interpretación del ejercicio.

La norma contable NIC 38 “Activos Intangible” en su párrafo 88 señala que “una entidad evaluará si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida y, si es finita, evaluará la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil. La entidad considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la entidad.”.

De acuerdo con el párrafo 107, la NIC 38 establece que “los activos intangibles con vida útil indefinida no se amortizarán”, de tal forma se hará una revisión que de acuerdo con el párrafo 109 de la norma señala “La vida útil de un activo intangible que no está siendo amortizado se revisará cada periodo para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. Si no existen esas circunstancias, el cambio en la vida útil de indefinida a finita se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.” (IASB, 2017, pp. 31-30).

Continuando con el análisis del ejercicio se identifica que “la entidad para el primer año, amortizó todo el costo del activo intangible por un importe de US\$ 100; pero al final del año 1, la Entidad B concluyó que no era probable que la autoridad fiscal acepte el tratamiento impositivo; porque al cargar toda la deducibilidad del gasto

de Amortización del Activo Intangible al año uno existía la probabilidad de que la autoridad tributaria local “NO LO ACEPTE”; por lo tanto, la entidad concluyó que la autoridad fiscal aceptará como un importe deducible para el tratamiento de éste año US\$. 10; siendo éste el importe más probable que mejor pronosticará la resolución de la incertidumbre (10% de US\$ 100 = US\$.10 → Importe deducible).

Tabla 22

Caso 2 - Análisis de la Diferencia Temporaria

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tasa	Tipo	PID
Activo Intangible	100	10	90	0.25	Imponible	23

Nota: Adaptado de la CINIIF 23 El Tratamiento frente a la Incertidumbre de Impuesto a las Ganancias. «CINIIF-23», (2017)

Tabla 23

Caso 2 - Conciliación Tributaria

	Con Deducibilidad	Sin Deducibilidad	Dif. Temporaria
Ingresos	1000	1000	
Costos	<u>-100</u>	<u>-100</u>	
Ganancia Contable	900	900	
(+) Gastos No Deducibles	<u>0</u>	<u>0</u>	
Ganancia Fiscal	900	900	
(+) Importe No Deducible	90	0	
Ganancia Fiscal	<u>990</u>	<u>900</u>	
Tarifa fiscal Vigente	0,25	0,25	
Impuesto Renta Causado	248	225	23

Nota: Adaptado de «CINIIF-23», (2017)

Razonamiento: La Entidad es más probable que va a pagar US\$ 23 en el futuro. Esto es como resultado de que la Entidad se tomó como deducible US\$ 100, mientras que el importe más probable (10%) según la deducción permitida fue US\$ 10. Es decir que en el año 1 debe tributar los US\$ 90.

De acuerdo al Apéndice B1, «CINIIF-23», (2017), “Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias”, señala que una entidad aplicará esta interpretación para los períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero del 2019; explicando que “esta normativa entraría en vigencia para los periodos anuales

que comiencen a partir del 1/01/2019. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta interpretación a periodos anteriores, revelará este hecho en las notas a los estados financieros” (p. 13).

Marco Legal

El artículo 83, inciso uno, numeral 15 de la Constitución de la República del Ecuador (CRE) 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. Así mismo, el artículo 300 de la misma Constitución, establece que el régimen tributario se regirá, por los principios de: (a) generalidad; (b) progresividad; (c) eficiencia; (d) simplicidad administrativa; (e) irretroactividad; (f) equidad; y (g) transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. «Constitución de la República del Ecuador» (2008).

No obstante, en empresas cuyos tratamientos contables de transacciones que pudieren experimentar una incertidumbre en su tratamiento fiscal, cuando exista dudas en materia de impuestos como tal. De ejecutarse una inspección originado por un Proceso de Determinación de la autoridad Fiscal, con respecto al reconocimiento de un activo o pasivo por impuesto corriente adecuado, o que por un tratamiento impositivo que, en concreto, requieren que una entidad realice un pago inmediato o posibles reconocimientos de activos o pasivos por impuestos diferidos reconocidos bajo la normativa de la NIC 12. De ser el caso, si la administración tributaria no reconociere tales tratamientos impositivos; de existir aún desacuerdo, en ese sentido, ambos (contribuyente y la administración tributaria) deberán someterse a un Juez de la Sala de lo Contencioso Tributario o Corte Nacional de Justicia quien emitirá un fallo final que deberá ser acatado por cada una de las partes involucradas.

En virtud de la experiencia de la autoridad de control tributario local, resulta subjetiva la contestación a cada consulta vinculante de índole fiscal para cada contribuyente en virtud de su actividad económica, al momento de atender y resolver asuntos de carácter tributario relacionados a situaciones para la aplicación de la ley. Por consiguiente, a lo señalado en la «CINIIF-23» (2017). párrafo 13 señala que “una entidad evaluará nuevamente un juicio o estimación requerido por esta Interpretación

si cambian los hechos y circunstancias sobre los que se basaron el juicio o la estimación o como resultado de nueva información que afecte al juicio o estimación (...), a efecto de una incertidumbre... (p.10)

Para tales efectos es necesario conceptualizar ciertos términos relacionados con procesos tributarios de acuerdo a la normativa local vigente (Código Tributario), en atención al tratamiento que se debe emplear ante la Administración Tributaria al momento de atender recursos administrativos, quejas, formas y plazos de resolución por parte de los sujetos pasivos, tales como:

Tabla 24

Definiciones relacionadas con Procesos Tributarios

Gestión Tributaria	Art. 72 Comprenden dos gestiones distintas y separadas la determinación y recaudación de los tributos; y la resolución de las reclamaciones que contra aquellas se presenten
Forma y Contenido de los Actos	Art. 81 Todos los actos administrativos se expedirán por escrito, apoyado en las normas o principios jurídicos, al cual aplica el fundamento de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley.
Presunción del Acto Administrativo	Art. 82 Estos actos gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; y que se encuentren en firmes o se hallen ejecutoriados: tendrán validez al ser autorizados por el respectivo director general o funcionario delegado.
Actos Firmes	Art. 83 Son aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala.
Actos Ejecutoriados	Art. 84 Actos que se fundamenten en resoluciones de la administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa.
Determinación	Art. 89 La determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo.

Nota: Adaptado del Código Tributario. Comisión de Legislación y Codificación, (2018)

Por consiguiente, la normativa CINIIF-23, (2017) en los antecedentes, en su segundo párrafo establece “la aceptabilidad de un tratamiento concreto según la legislación puede no ser conocida hasta que la autoridad fiscal correspondiente o los tribunales de justicia tomen una decisión en el futuro”; por tanto resulta concordante mencionar que el ámbito fiscal local cumple esta aseveración cuando la propia autoridad tributaria emita su Resolución Administrativa para reconocer un tratamiento como respuesta ante un Reclamo Administrativo interpuesto por un Contribuyente en Fase Administrativa o en su efecto, mediante la emisión de una sentencia definitiva en la Corte Nacional de Justicia – CNJ por parte de los jueces en Fase Judicial, por tanto, para que el tratamiento fiscal interpuesto sea aceptado por el Organismo de Control es imperante obtener ambas definiciones en tales fases para obtener un criterio definitivo sobre el tratamiento razonable de una determinada transacción para propósitos contables y fiscales.

Para iniciar una acción ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal es necesario que exista un acto dictado por la Administración Tributaria, éste acto puede ser normativo, administrativo o incluso pudo haber operado el silencio administrativo, como lo explican la figura 10 y 11 siguientes:

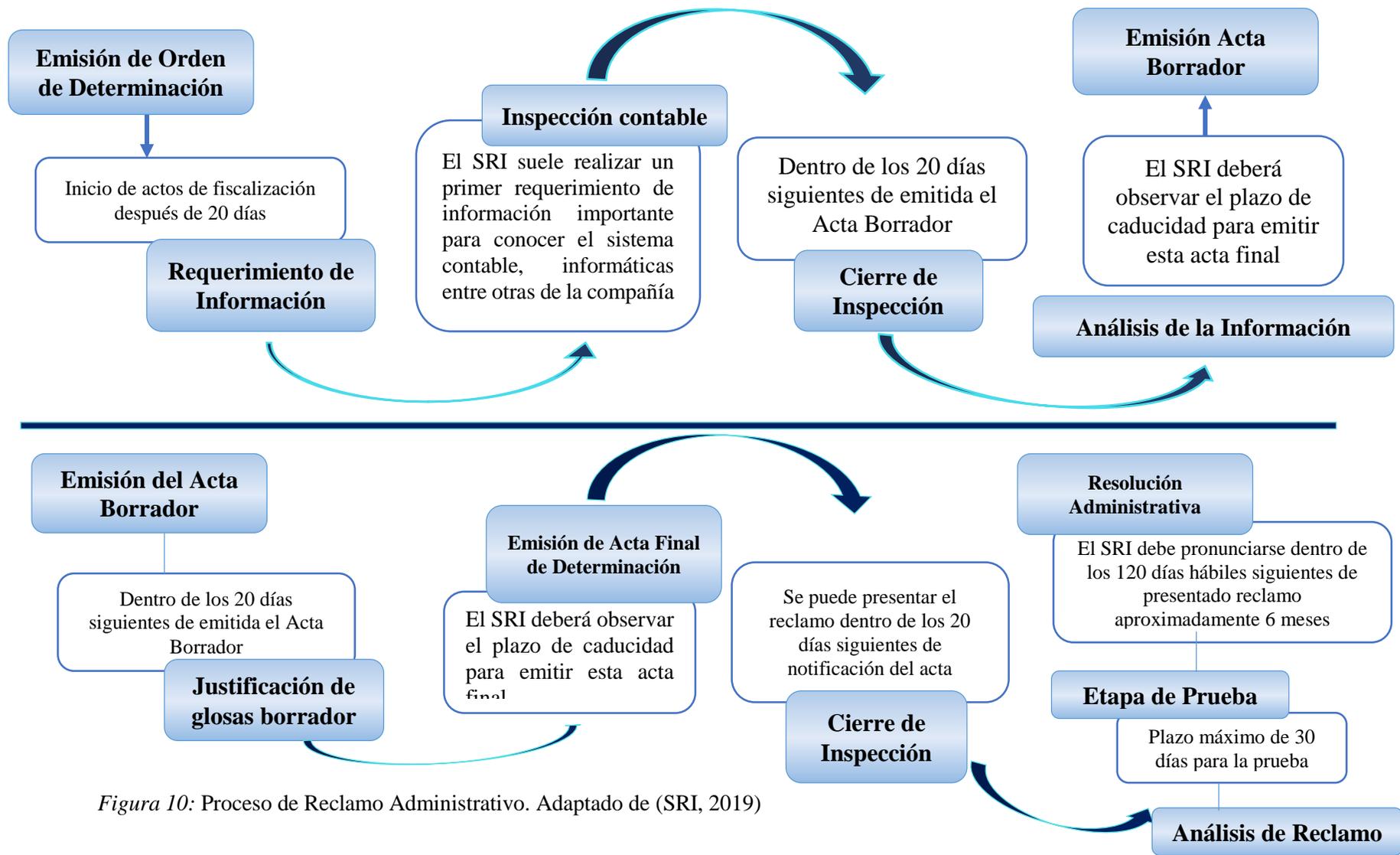


Figura 10: Proceso de Reclamo Administrativo. Adaptado de (SRI, 2019)

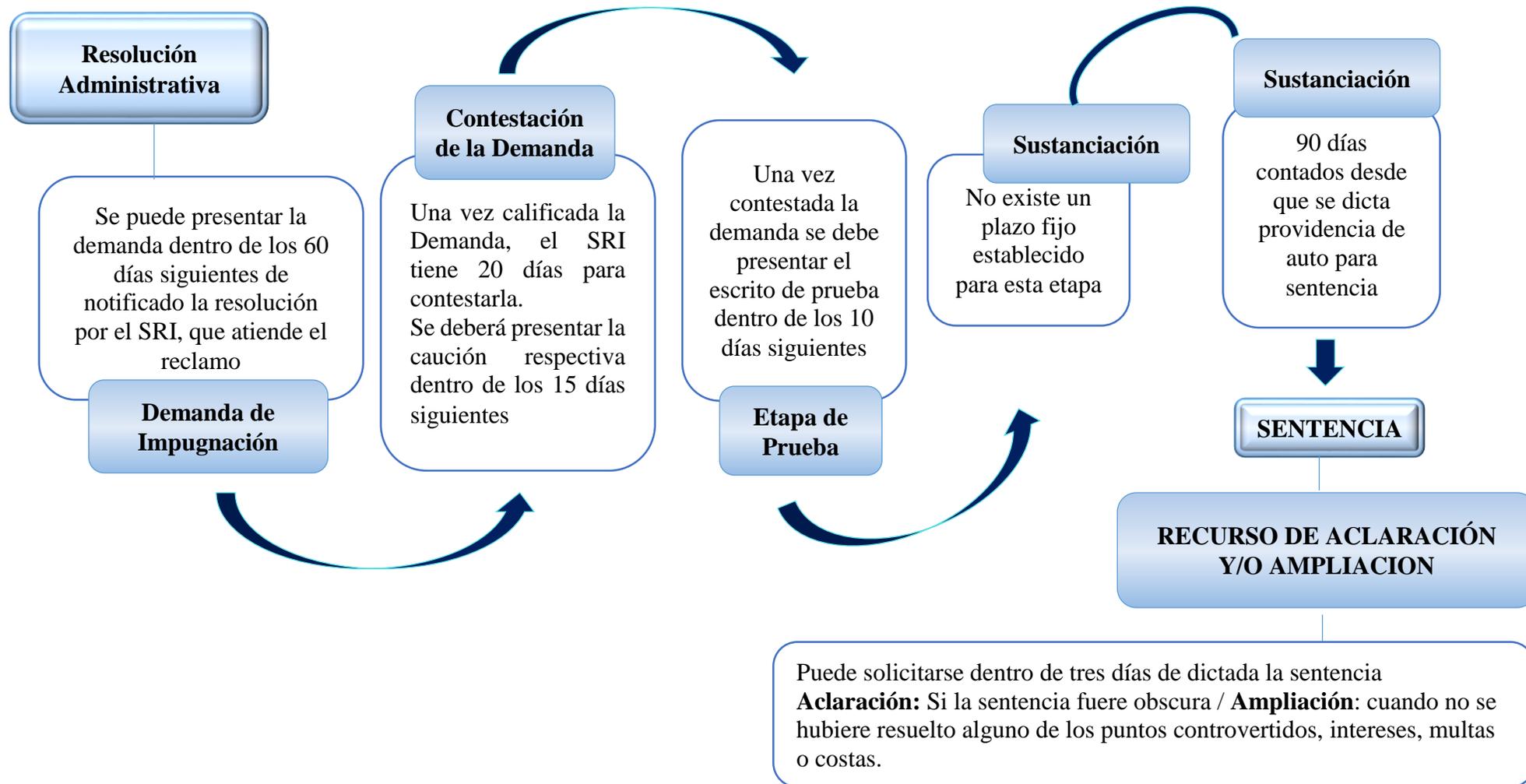


Figura 11: Etapa de Proceso Judicial. Adaptado de Código Orgánico General de Procesos, (2015)

Impugnación ante un Tribunal Fiscal

Jurisdicción Contencioso Administrativo.

La jurisdicción contencioso tributaria es improrrogable e indelegable y consiste en la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se generen entre las administraciones tributarias y los contribuyentes responsables o terceros por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributarios.

Objeto de la impugnación en materia Contencioso administrativo.

En consecuencia, el juicio de impugnación en materia tributaria, tiene por objeto revisar la legalidad de los actos que han sido dictados por la Administración Tributaria, que pueden ser los siguientes: (a) reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general cuando se alegue que tales disposiciones han lesionado derechos subjetivos del reclamante; (b) Contra los mismos actos indicados por quien tenga interés directo, sea por la entidad representativa de actividades económicas, los colegios y asociaciones de profesionales u organismos de Administración Pública y Semi-Pública, cuando se persiga anulación total o parcial con efecto general de dichos actos; (c) los casos de denegación tácita o por silencio administrativo respecto a los reclamos y peticiones planteados en los casos previstos en el Código tributario; (d) decisiones administrativas dictadas en los recursos de revisión; (e) Resoluciones administrativas que impongan sanciones por incumplimiento de deberes formales; y (f) resoluciones definitivas de la Administración tributaria que nieguen en todo o en parte reclamos de pago indebido o de pago en exceso.

Capítulo II: Metodología de la Investigación

Diseño de la Investigación

El método de estudio que se utilizó es de tipo observacional, prospectivo, transversal. Una investigación observacional de acuerdo a Hernández, Fernández y Baptista (2014), lo definieron como un “ método de recolección de datos y registro sistemático, válido y confiable de comportamientos y situaciones observables” (p. 252). La técnica observacional a emplear se fundamenta en el análisis del estudio de métodos de casos, basado en las consultas vinculantes realizadas por los contribuyentes (personas naturales o sociedades), dirigidas al ente de control tributario local (SRI- Ecuador), ante la existencia de una incertidumbre fiscal; disipará dudas al momento de aplicar las normas (leyes, reglamentos, resoluciones y circulares) y sus respectivas reformas que regulan los tributos.

De acuerdo con la cronología del diseño de investigación, la presente propuesta metodológica aplicará a un modelo de estudio de tipo prospectivo (futuro). Por lo tanto, la norma de interpretación CINIIF 23, “La Incertidumbre frente al Tratamiento del Impuesto a las Ganancias” señala, que cuando exista la probabilidad de que el ente tributario no acepte un tratamiento impositivo incierto, permitirá a los contribuyentes conocer y escoger uno de los métodos que propone la nueva norma de interpretación que es: (a) el importe más probable; o (b) el valor esperado; así como también si una entidad considerará por separado o junto el tratamiento impositivo incierto; al momento de establecer el tratamiento contable a seguir, y así, sobre la base de las estimaciones de establecer el enfoque que mejor prediga la resolución de la incertidumbre.

Hernández et al. (2014) definieron al tipo de estudio transversal como aquel que “recolectan datos en un solo momento, en un tiempo único. Su propósito es describir variables y analizar su incidencia e interrelación en un momento dado.” (p. 154); Por lo tanto, su aplicación comprenderá el desarrollo de entrevistas a dos profesionales con vasta experiencia dentro del ámbito tributario y dos profesionales en el área contable, que emitirán sus criterios sobre el enfoque de aplicación sobre ciertas transacciones cuando exista incertidumbre frente al tratamiento y determinación del impuesto a las ganancias conforme a bases fiscales descritas por las normas tributarias

vigentes respecto a las normas contables conforme a NIIF para la aplicación de la presente norma de interpretación CINIIF 23.

Tipo de Investigación

Según Benassini, (2009) expresó que la investigación concluyente descriptiva debe basarse en un estudio exploratorio que proporcione al investigador un panorama amplio de conocimiento que parta de la recolección de datos secundarios, la observación, la entrevista a profundidad (p. 94). Por lo tanto, a partir de esta conceptualización, se planteará un estudio de caso con enfoque cualitativo y se utilizará un modelo de diseño Concluyente - Descriptivo – por cuanto la norma de interpretación CINIIF 23, fue el resultado a una solicitud previa de 61 cartas de comentarios que incluyeron consultas, aclaraciones y recomendaciones de entidades internacionales ante la IASB, que dieron la oportunidad de crear una norma (describe y propone) sobre cuál debería ser el tratamiento contable a determinadas transacciones que poseen una postura no contemplada bajo nuestra normativa tributaria, siendo la administración tributaria ecuatoriana quien controla, regula los procedimientos y se constituye en el ente recaudador en materia de tributos.

Fuente de Información

Se utilizará fuentes primarias, cuya base de investigación partirá de la realización de entrevistas a personal experto y de la realización de métodos de casos. Por lo tanto, su aplicación se debe a que “sistematizan en mayor medida la información, profundizan más en el tema que desarrollan y son altamente especializadas” (Hernández et al., 2014, p. 65).

Así mismo se utilizarán fuentes secundarias, validadas sobre la base de resultado de lo expuesto en la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), su Reglamento (RLRTI), Circulares y Resoluciones emitidas por el SRI, que constituyen en su conjunto el compendio de normas tributarias ecuatorianas sobre las cuales las entidades tributarias se fundamentan para la determinación de la base imponible para efectos estrictamente fiscales, en el cual se establecen las deducciones y exenciones en materia de impuesto a la renta que deben sujetarse los contribuyentes para la determinación del impuesto a la renta corriente.

Enfoque de la Investigación

La investigación a desarrollar contendrá un enfoque cualitativo, empleará entrevistas a profundidad realizada a dos docentes y dos profesionales expertos en materia tributaria – contable, sustentado sobre la base de métodos de casos (consultas vinculantes realizadas por los contribuyentes al SRI en el Ecuador).

Población

De acuerdo al Ranking de Compañías Activas en el Ecuador sujetas al control de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, se muestran las 100 mayores empresas ecuatorianas al 2018, determinada sobre una base total de registro de 61,710 compañías que presentaron sus Estados Financieros al 2017 (ver Tabla 25), cuya fuente de información proviene de la recepción del Formulario 101 - Formato de declaración del Impuesto a la Renta y presentación de balances formulario único sociedades y establecimientos permanentes para el Sector Societario y a través de plan de cuentas para el Mercado de Valores, dispuesto por la Superintendencia de Compañías del Ecuador, (2018).

Tabla 25

Empresas Sujetas al Control de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros en el Ecuador al 2017

Ranking General de Compañías Año 2017	# de empresas	%
Ranking de Compañías que presentaron balances	61,710	0.787
Ranking de Compañías que no presentaron balances	18,175	0.213
Total	79,885	1.00

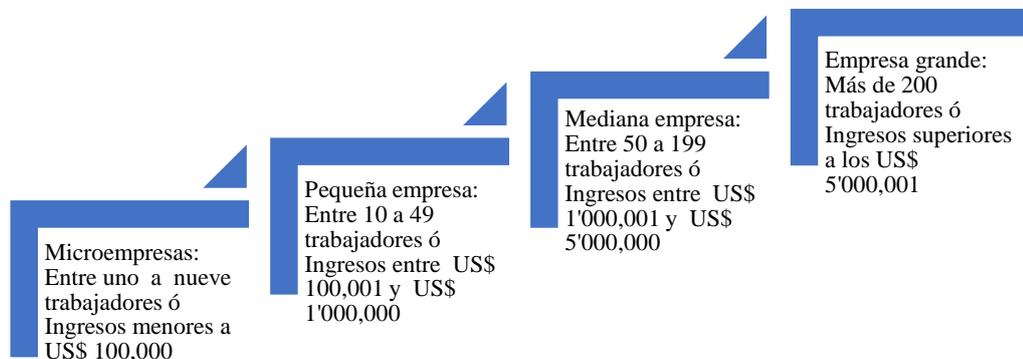


Figura 12 Tamaño de la empresa sobre la base del ingreso. Tomado de Ranking General de Compañías 2017. Superintendencia de Compañías del Ecuador (2018)

Sobre esta base de la población del sector societario activo en el Ecuador para el año 2017, se delimitó de acuerdo al tamaño de la empresa. (ver Tabla 23). Por lo tanto de acuerdo con la Superintendencia de Compañías del Ecuador (2018), el Ranking General de las Compañías se expresa de acuerdo a su posición y se ordena en base al tamaño de la Compañía (...), predominando siempre los ingresos sobre el número de trabajadores, como sigue:

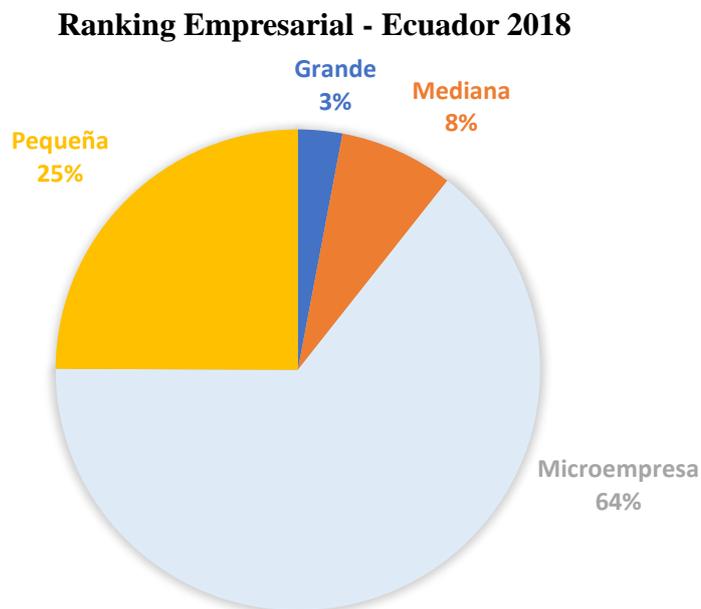


Figura 13 Ranking general de las compañías por su tamaño. Adaptado de la Superintendencia de Compañías del Ecuador (2018)

La Figura 13 señala que aproximadamente el 3% de las empresas activas al 2017 corresponden a las grandes compañías nacionales y multinacionales establecidas en el Ecuador de acuerdo al Ranking empresarial 2018; en consecuencia podemos establecer que las 100 mayores empresas ecuatorianas pertenecen a los principales grupos económicos en los siguientes sectores: (a) agricultura; (b) manufacturero; (c) comercial; (d) inmobiliario; y (e) la construcción; información proporcionada por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros como se muestra a continuación en las tablas siguientes ordenadas por niveles de Ingresos por Ventas al 2017:

Tabla 26 Parte A
Ranking Empresarial de los 100 Entes Controlados por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros del Ecuador al 2017

POSICIÓN		INFORMACIÓN DE LA COMPAÑÍA					INGRESOS POR VENTA	UTILIDAD
2017	2016	NOMBRE	ACTIVIDAD ECONÓMICA	CIUDAD	TAMAÑO	# EMP	2017	2017
1	1	CORPORACION FAVORITA C.A.	SUPERMERCADO	QUITO	GRANDE	8,521	1,948'912,008	148'382,20
2	2	CONSORCIO ECUATORIANO DE TELECOMUNICACIONES S.A. CONECEL	TELECOMUNICACIONES	GUAYAQUIL	GRANDE	3,017	1,305'444,564	134'387,019
3	3	CORPORACION EL ROSADO S.A.	SUPERMERCADO	GUAYAQUIL	GRANDE	7,262	1,063'741,336	23'828,536
4	4	PRONACA	ALIMENTOS	QUITO	GRANDE	7,295	934'741,409	42'549,334
5	11	GENERAL MOTORS DEL ECUADOR SA	AUTOMOTRIZ	QUITO	GRANDE	144	901'751,271	45'153,555
6	5	DINADEC S.A.	COM. BEBIDAS	GUAYAQUIL	GRANDE	335	837'195,475	20'722,050
7	6	DISTRIBUIDORA FARMACEUTICA ECUATORIANA (DIFARE) S.A.	COM. FARMACEUTICO	GUAYAQUIL	GRANDE	3,490	688'238,653	16'123,903
8	7	TIENDAS INDUSTRIALES ASOCIADAS TIA S.A.	SUPERMERCADO	GUAYAQUIL	GRANDE	7,649	659'995,668	39'705,329
9	8	OTECEL S.A.	TELECOMUNICACIONES	QUITO	GRANDE	1,244	617'978,214	18'289,916
10	10	SHAYA ECUADOR S.A.	COM. COMBUSTIBLES	QUITO	GRANDE	104	594'357,786	78'590,078
11	13	PRIMAX COMERCIAL DEL ECUADOR SOCIEDAD ANONIMA	COM. COMBUSTIBLES	QUITO	GRANDE	5	543'289,865	9'182,655
12	12	ARCA CONTINENTAL SOCIEDAD ANONIMA BURSATIL DE CAPITAL VARIABLE	BEBIDAS NO ALCOHOLICAS	QUITO	GRANDE	3,978	515'567,206	10'364,537
13	16	CERVECERIA NACIONAL CN S.A.	BEBIDAS	GUAYAQUIL	GRANDE	1,786	513'363,213	159'347,036
14	19	SCHLUMBERGER DEL ECUADOR S.A.	SERV. PETROLEROS	QUITO	GRANDE	1,274	506'784,814	97'827,992
15	17	LA FABRIL S.A.	ACEITES VEGETALES	MONTECRISTI	GRANDE	2,140	488'442,578	10'231,941
16	14	NESTLE ECUADOR S.A.	ALIMENTOS	QUITO	GRANDE	1,425	488'268,509	28'544,658
17	20	INDUS. PESQUERA SANTA PRISCILA S.A.	ACUICULTURA	GUAYAQUIL	GRANDE	5,759	480'203,267	22'073,889
18	22	OMNIBUS BB TRANSPORTES SA	AUTOMOTRIZ	QUITO	GRANDE	664	474'214,388	13'359,509
19	54	AEKIA S.A.	COM. AUTOMOTRIZ	QUITO	PEQUEÑA	66	446'276,352	20'449,102
20	18	HOLCIM ECUADOR S.A.	CEMENTO	GUAYAQUIL	GRANDE	938	445'757,840	114'107,481
21	21	PETROLEOS Y SERVICIOS PYS C.A.	COM. COMBUSTIBLES	QUITO	GRANDE	62	431'061,645	677,515
22	71	"CONSORCIO LÍNEA 1" - METRO DE QUITO- ACCIONA	CONSTRUCCION	QUITO	GRANDE	2,434	419'381,502	51'567,070
23	15	ANDES PETROLEUM ECUADOR LTD.	PETROLERA	QUITO	GRANDE	706	410'329,294	112'851,284
24	23	NEGOCIOS INDUST. REAL N.I.R.S.A. S.A.	PESCA Y ACUICULTURA	GUAYAQUIL	GRANDE	5,009	403'666,964	7'110,456
25	9	CONSORCIO SHUSHUFINDI S.A.	PETROLEO	QUITO	MEDIANA	54	388'843,659	104'914,490
26	26	LETERAGO DEL ECUADOR S.A	COM FARMACEUTICO	QUITO	GRANDE	732	374'480,190	5'693,326
27	27	EXPALSA EXPORTADORA DE ALIMENTOS SA	PESCA Y ACUICULTURA	ELOY ALFARO	GRANDE	1,611	372'117,078	7'848,662
28	24	CONSTRUMERCADO S.A.	CONSTRUCCION	GUAYAQUIL	PEQUEÑA	43	368'682,642	23'882,652
29	33	OPERADORA Y PROCESADORA DE PRODUCTOS MARINOS OMARSA SA	PESCA Y ACUICULTURA	ELOY ALFARO	GRANDE	3,895	364'139,511	4'292,753
30	25	DISTRIBUIDORA IMPORTADORA DIPOR	PRODUCTOS DIVERSOS	GUAYAQUIL	GRANDE	2,317	355'352,122	3'175,830
31	32	FARMAENLACE CIA. LTDA	COM. FARMACEUTICO	QUITO	GRANDE	3,054	319'323,294	11'651,391
32	28	MEGA SANTAMARIA S.A.	SUPERMERCADOS	QUITO	GRANDE	1,842	317'114,360	8'154,596
33	37	GERARDO ORTIZ E HIJOS C LTDA	PRODUCTOS DIVERSOS	GUAYAQUIL	GRANDE	346	293'988,040	14'272,372
34	30	UNION DE BANANEROS ECUAT. SA UBESA	COM. BANANO	GUAYAQUIL	GRANDE	3	289'114,171	-4'720,927

Nota: Se expresa el ranking general de las compañías ordenado por nivel de ingresos por ventas al 2017. Tomado de la Superintendencia de Compañías del Ecuador (2018)

Tabla 27 Parte B
Ranking Empresarial de los 100 Entes Controlados por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros del Ecuador al 2017

POSICIÓN		INFORMACIÓN DE LA COMPAÑÍA				INGRESOS POR VENTA		UTILIDAD
2018	2017	NOMBRE	ACTIVIDAD ECONÓMICA	CIUDAD	TAMAÑO	# EMP	2017	2017
35	31	UNILEVER ANDINA ECUADOR S.A.	HELADOS Y COMESTIBLES	GUAYAQUIL	GRANDE	825	286'380,258	19'056,882
36	47	GISIS S.A.	BALANCEADOS	ELOY ALFARO	GRANDE	533	285'939,422	8'896,576
37	39	ACERIA DEL ECUADOR CA ADELCA.	HIERRO	QUITO	GRANDE	1,573	285'449,863	9'779,908
38	29	PROVEEDORA ECUATORIANA SA PROESA	PRODUCTOS DIVERSOS	QUITO	GRANDE	201	276'393,653	7'225,428
39	35	AGRIPAC SA	PRODUCTOS AGRICOLAS	GUAYAQUIL	GRANDE	1,178	275'972,520	17'137,802
40	57	VITAPRO ECUADOR CIA. LTDA.	PRODUCTO ACUICOLAS	GUAYAQUIL	GRANDE	123	275'395,439	24'634,179
41	48	QUIFATEX SA	PRODUCTOS DIVERSOS	QUITO	GRANDE	943	271'247,742	3'874,651
42	40	ALMACENES DE PRATI SA	PRODUCTOS DIVERSOS	GUAYAQUIL	GRANDE	3,009	271'126,979	40'872,925
43	34	REYBANPAC REY BANANO DEL PACIFICO CA	BANANO	GUAYAQUIL	GRANDE	6,884	268'143,367	-8'072,403
44	45	COMERCIAL KYWI SA	FERRETERIA	QUITO	GRANDE	1,032	261'585,935	26'374,887
45	52	NOVACERO S.A	HIERRO	LASO	GRANDE	1,466	260'551,729	8'405,457
46	44	ATIMASA S.A.	COM. COMBUSTIBLES	GUAYAQUIL	GRANDE	3	260'510,488	2'932,619
47	36	ECONOFARM S.A.	COM FARMACEUTICO	SANGOLQUÍ	GRANDE	2,274	257'986,673	-676,014
48	46	THE TESALIA SPRINGS COMPANY S.A.	BEBIDAS NO ALCOHOLICAS	QUITO	PEQUEÑA	2,133	256'642,661	4'689,054
49	41	INDUSTRIAL DANEC SA	ACEITES VEGETALES	QUITO	GRANDE	1,253	251'171,939	795,078
50	42	FARM. Y COMISAR. DE MEDICINAS SA FARCAMED	COM FARMACEUTICO	SANGOLQUÍ	GRANDE	1,331	240'327,170	4'507,609
51	89	NEGOCIOS AUT. NEOHYUNDAI S.A.	AUTOMOTRIZ	CUENCA	GRANDE	71	235'617,927	4'395,202
52	38	BEBIDAS ARCACONTINENTAL ECUADOR ARCADOR S.A.	BEBIDAS NO ALCOHOLICAS	QUITO	GRANDE	1,101	234'161,982	14'605,169
53	50	SOCIEDAD NACIONAL DE GALAPAGOS CA	PESCA Y ACUICULTURA	GUAYAQUIL	GRANDE	1,004	229'896,117	2'188,604
54	49	HIDALGO E HIDALGO S.A.	CONSTRUCCION	QUITO	GRANDE	2,341	223'613,486	57'173,104
55	123	ASIAUTO S.A	AUTOMOTRIZ	QUITO	GRANDE	474	213'957,160	5'630,340
56	51	PROMARISCO SA	PESCA Y ACUICULTURA	ELOY ALFARO	GRANDE	2,074	209'475,978	-5'975,061
57	64	SINOHYDRO CORPORATION LIMITED	COM. HIDROELECTRICA	QUITO	GRANDE	463	204'130,370	-2'666,247
58	61	TERPEL-COMERCIAL ECUADOR CIA.LTDA.	COM. COMBUSTIBLES	QUITO	PEQUEÑA	17	201'104,408	-145,129
59	80	MAQUINARIAS Y VEHICULOS S.A. MAVESA	COM. AUTOMOTRIZ	GUAYAQUIL	GRANDE	873	200'077,074	267,709
60	43	CHINA CAMC ENGINEERING CO., LTD.	CONSTRUCCION	QUITO	MEDIANA	166	199'404,315	1'523,076
61	62	MARCIMEX S.A.	ELECTRODOMESTICOS	CUENCA	GRANDE	1,897	199'121,624	7'860,070
62	58	ECUAQUIMICA ECUAT. DE PRODUCTOS QUIMICOS CA	COM. FARMACEUTICO	GUAYAQUIL	GRANDE	824	192'894,682	4'146,113
63	56	OLEODUCTO DE CRUDOS PESADOS (OCP) ECUADOR	TRANSP Y PETROLEO	QUITO	GRANDE	272	188'780,795	19'064,058
64	60	PETROLEOS DE LOS RIOS PETROLRIOS C.A.	COM. COMBUSTIBLES	SANTO DOMINGO	GRANDE	100	186'462,097	548,021
65	65	DIRECTV ECUADOR C. LTDA.	TELECOMUNICACIONES	QUITO	MEDIANA	378	186'051,021	16'016,372
66	73	COMPANIA GENERAL DE COMERCIO Y MANDATO SOCIEDAD ANONIMA	ELECTRODOMESTICOS	GUAYAQUIL	GRANDE	1,726	181'738,564	4'959,137
67	91	AUTOMOTORES Y ANEXOS S.A. (A.Y.A.S.A.)	AUTOMOTRIZ	QUITO	GRANDE	725	179'806,331	6'415,567
68	84	IPAC S.A	HIERRO	GUAYAQUIL	GRANDE	461	176'960,808	13'460,815
69	68	UNICOMER DE ECUADOR S.A.	ELECTRODOMESTICOS	GUAYAQUIL	GRANDE	2,157	175'286,635	11'656,397
70	63	INDUSTRIAS LACTEAS TONI SA	ALIMENTOS	GUAYAQUIL	GRANDE	556	173'186,252	-3'600,952

Nota: Se expresa el ranking general de las compañías ordenado por nivel de ingresos por ventas al 2017. Tomado de la Superintendencia de Compañías del Ecuador (2018)

Tabla 28 Parte C



Ranking Empresarial de los 100 Entes Controlados por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros del Ecuador al 2017

POSICIÓN		INFORMACIÓN DE LA COMPAÑÍA					INGRESOS POR VENTA	UTILIDAD
2017	2016	NOMBRE	ACTIVIDAD ECONÓMICA	CIUDAD	TAMAÑO	# EMP	2017	2017
71	66	YANBAL ECUADOR S.A.	COSMETICOS - PERFUMERIA	QUITO	GRANDE	561	171'316,864	11'880,105
72	97	SALICA DEL ECUADOR S.A.	PESCA Y ACUICULTURA	GUAYAQUIL	GRANDE	1,620	171'021,980	3'222,947
73	327	SINOPEC INTERNATIONAL PETROLEUM SERVICE ECUADOR S.A.	SERV. PETROLEROS	QUITO	GRANDE	853	169'372,170	13'781,519
74	70	LUTEXSA INDUSTRIAL COMERCIAL COMPAÑIA LIMITADA	CONBUSTIBLES	GUAYAQUIL	GRANDE	31	168'997,457	469,487
75	69	SUPERDEPORTE S.A.	COM. PRENDAS DEPORTIVAS	QUITO	GRANDE	3	168'574,420	1'465,550
76	67	INDUSTRIAS ALES CA	ACEITES VEGETALES	QUITO	GRANDE	893	168'540,060	142,099
77	81	LA GANGA R.C.A. S.A.	ELECTRODOMESTICOS	GUAYAQUIL	GRANDE	3,015	165'787,306	7'389,281
78	100	AUTOMOTORES CONTINENTAL SA	AUTOMOTRIZ	QUITO	GRANDE	574	164'261,481	2'610,134
79	222	TOYOTA DEL ECUADOR S.A.	AUTOMOTRIZ	QUITO	GRANDE	84	163'533,901	3'842,525
80	59	SOCIEDAD AGRICOLA E INDUSTRIAL SAN CARLOS SA	AZUCAR	GUAYAQUIL	GRANDE	3,235	162'639,530	7'059,935
81	99	CARTONES NACIONALES S.A. I CARTOPEL	PAPEL Y CARTON	CUENCA	GRANDE	941	162'117,259	3'620,530
82	116	EMPACRECI S.A.	PESCA Y ACUICULTURA	ELOY ALFARO	GRANDE	694	159'356,915	1'892,674
83	74	INDUGLOB S. A.	ELECTRODOMESTICOS	CUENCA	GRANDE	1,653	157'430,684	4'118,745
84	134	CASABACA S.A.	AUTOMOTRIZ	QUITO	GRANDE	476	156'677,626	5'308,328
85	75	UNACEM ECUADOR S.A.	CEMENTO	QUITO	GRANDE	287	156'623,446	32'573,755
86	93	TRUISFRUIT S.A.	AGRICULTURA	GUAYAQUIL	MICROEMPRESA	4	155'694,661	2,265
87	76	PRODUCTOS FAMILIA SANCELA DEL ECUADOR S.A	HIGIENE	QUITO	GRANDE	592	154'969,512	12'275,762
88	85	TELCONET S.A.	TELECOMUNICACIONES	GUAYAQUIL	GRANDE	2,459	154'605,418	5'595,544
89	90	MODERNA ALIMENTOS S.A.	ALIMENTOS	QUITO	GRANDE	707	149'360,885	5'563,492
90	88	INTERNATIONAL WATER SERVICES (GUAYAQUIL) INTERAGUA C. LTDA.	SUMINISTROS DE AGUA	GUAYAQUIL	GRANDE	1,172	146'686,320	13'872,281
91	83	PRODUCTOS AVON (ECUADOR) S.A.	COSMETICOS - PERFUMERIA	QUITO	GRANDE	307	146'131,776	13'870,077
92	101	AGIP OIL ECUADOR B.V.	PETROLERA	QUITO	GRANDE	335	145'654,000	-6'847,380
93	368	DISTRIVEHIC DISTRIBUIDORA DE VEHICULOS S.A.	AUTOMOTRIZ	QUITO	MEDIANA	308	144'417,894	1'552,242
94	94	CONSERVAS ISABEL ECUATORIANA S.A.	ATUNERA	MANTA	GRANDE	1,775	144'346,617	10'868,624
95	86	ICESA S.A.	ELECTRODOMESTICOS	QUITO	GRANDE	1,636	144'103,638	-2'903,099
96	149	VALLEJO ARAUJO S.A.	AUTOMOTRIZ	QUITO	GRANDE	403	144'065,377	2'024,770
97	96	COLGATE PALMOLIVE DEL ECUADOR SOCIEDAD ANONIMA INDUSTRIAL Y COMERCIAL	HIGIENE TOCADOR Y PERFUMERIA	GUAYAQUIL	GRANDE	340	143'302,402	21'854,360
98	229	AMBACAR CIA. LTDA.	AUTOMOTRIZ	AMBATO	GRANDE	354	142'883,106	11'996,803
99	87	COMPANIA AZUCARERA VALDEZ SA	AZUCAR	GUAYAQUIL	GRANDE	2,311	142'061,720	1'691,066
100	115	GALAPESCA S.A.	PESCA Y ACUICULTURA	GUAYAQUIL	GRANDE	1,756	141'940,503	2'424,175

Nota: Se expresa el ranking general de las compañías ordenado por nivel de ingresos por ventas al 2017. Tomado de la Superintendencia de Compañías del Ecuador (2018)



Figura 14 Ranking Empresarial en el Ecuador 2017. Tomado de la Superintendencia de Compañías del Ecuador (2018)

La Figura 14 muestra el Ranking Empresarial (global) correspondiente al 2017, de los primeros 20 lugares de empresas en el Ecuador que han alcanzado ingresos significativos por ventas (expresada en millones de dólares) de acuerdo con los balances presentados a la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros siendo Corporación La Favorita quien ocupa el primer lugar (Ingresos por ventas) con US\$ 1'948,912,008 dólares americanos.

Las figuras 15, 16, 17 y 18 demuestran las compañías que ocupan los 10 primeros lugares dentro del Ranking Empresarial 2017 (nacionales y multinacionales) sectorizadas por grupos económicos, posición global y determinadas por el nivel de ingresos por ventas.

Tabla 29

Ranking Empresarial - Sector Agrícola, Ganadería, Silvicultura y Pesca

RANKING EMPRESARIAL DE LOS ENTES CONTROLADOS POR LA SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS, VALORES Y SEGUROS

SECTOR: AGRICULTURA AGRÍCOLA, GANADERÍA, SIVICULTURA Y PESCA – AÑO 2017

2017	2016	Posición Sector	Compañía	Actividad Económica	Ciudad	Tamaño	Ingresos por Ventas (millones US)
17	20	1	INDUSTRIAL PESQUERA SANTA PRISCILA S.A.	ACUICULTURA	GUAYAQUIL	GRANDE	480,203
29	33	2	OMARSA SA.	ACUICULTURA	ELOY ALFARO	GRANDE	364,139
43	34	3	REYBANPAC CA.	BANANO	GUAYAQUIL	GRANDE	268,143
56	51	4	PROMARISCO SA	ACUICULTURA	ELOY ALFARO	GRANDE	209,475
72	97	5	SALICA DEL ECUADOR SA.	PESCA	GUAYAQUIL	GRANDE	171,021
82	116	6	EMPACRECI SA.	CULTIVO	ELOY ALFARO	MICRO	159,356
86	93	7	TRUISFRUIT SA.	CULTIVO	GUAYAQUIL	MICRO	155,694
102	95	8	EMPAGRAN SA.	ACUICULTURA	GUAYAQUIL	GRANDE	141,39
122	162	9	TECOPESCA	PESCA	JARAMIJÓ	GRANDE	123,023
124	113	10	AVITALSA	CRIADERO POLLO	QUITO	GRANDE	120,976

Tomado de Superintendencia de Compañías del Ecuador, (2018)

**Ranking Empresarial - Ecuador 2017
Sector Agrícola
(expresado en millones USD)**



Figura 15 Ranking empresarial, sector agrícola. Tomado de Superintendencia de Compañías del Ecuador (2018)

Se consideró una muestra de 10 compañías (sector industria agrícola, ganadería silvicultura pesca) basada en la información suministradas en los balances presentados a la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, siendo Industrial Pesquera Santa Priscila dedicada a explotación de criaderos de camarones (camaroneras, criaderos de larvas de camarón (laboratorios de larvas de camarón) quien mayor ingreso por ventas registró en el 2017 con US\$ 480'203,267 dólares americanos

Tabla 30

Ranking Empresarial - Sector Manufacturero

RANKING EMPRESARIAL DE LOS ENTES CONTROLADOS POR LA SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS, VALORES Y SEGUROS

SECTOR: MANUFACTURERO – AÑO 2017

2017	2016	Por Sector	Compañía	Actividad Económica	Ciudad	Tamaño	Ingresos por Ventas (millones US\$)
4	4	1	PRONACA	ALIMENTOS	QUITO	GRANDE	934,741
12	12	2	ARCA CONTINENTAL	BEBIDA NO ALCOH	QUITO	GRANDE	515,567
13	16	3	CERVECERIA NACIONAL CN S.A.	BEBIDA ALCOH	GUAYAQUIL	GRANDE	513,363
15	17	4	LA FABRIL S.A.	ACEITE VEGETAL	MONTECRISTI	GRANDE	488,442
16	14	5	NESTLE ECUADOR S.A.	ALIMENTOS	QUITO	GRANDE	488,268
18	22	6	OMNIBUS BB TRANSPORTES SA	AUTOMOTRIZ	QUITO	GRANDE	474,214
20	18	7	HOLCIM ECUADOR S.A.	CEMENTO	GUAYAQUIL	GRANDE	445,757
27	27	8	EXPALSA	PESCA Y ACUICUL	ELOY ALFARO	GRANDE	372,117
35	31	9	UNILEVER ANDINA ECUADOR S.A.	HIGIENE	GUAYAQUIL	GRANDE	286,38
36	47	10	GISIS S.A.	ALIMENTOS	ELOY ALFARO	GRANDE	285,939

Tomado de Superintendencia de Compañías del Ecuador (2018)

**Ranking Empresarial - Ecuador 2017
Sector Manufacturero
(expresado en millones de USD)**

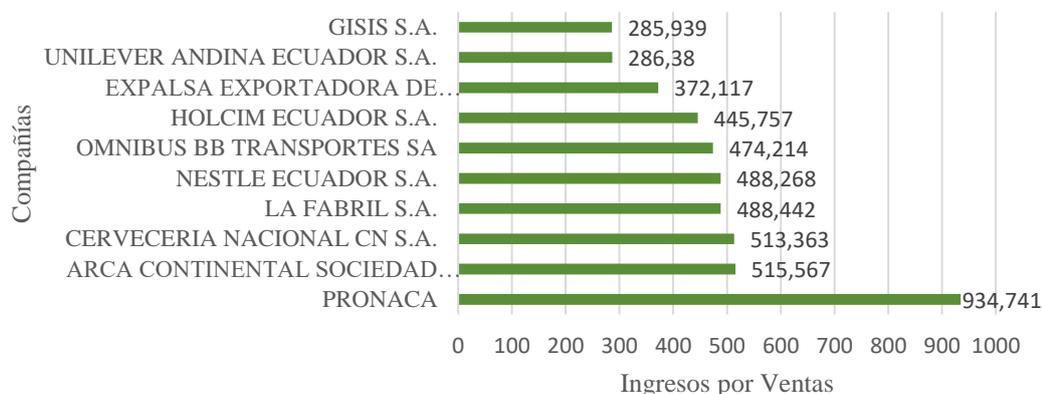


Figura 16 Ranking empresarial, sector manufacturero. Tomado de Superintendencia de Compañías del Ecuador (2018)

Se consideró una muestra de las 10 compañías (sector de industrias manufactureras) basada en la información suministradas en los balances presentados a la Superintendencia de Compañías, siendo la Procesadora Nacional de Alimentos C.A. PRONACA dedicada a la explotación de mataderos, faenamamiento, preparación, producción y empacado de carne fresca refrigerada o congelada en canales o piezas o porciones individuales de: bovino, porcino, ovino, caprino, quien mayor ingreso por ventas registró en el 2017 con US\$ 934'741,409 dólares americanos.

Tabla 31

Ranking Empresarial – Sector de la Construcción

RANKING EMPRESARIAL DE LOS ENTES CONTROLADOS POR LA SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS, VALORES Y SEGUROS

SECTOR: CONSTRUCCIÓN – AÑO 2017

2017	2016	Por Posición	Compañía	Tipo	Actividad Económica	Ciudad	Tamaño	Ingresos por Ventas (millones US)
22	71	1	"CONSORCIO LÍNEA 1" - METRO DE QUITO: ACCIONA	ASOCIACIÓN O CONSORCIO	FERROCARRILES	QUITO	GRANDE	419,381
54	49	2	HIDALGO E HIDALGO S.A.	ANÓNIMA	CARRETERAS	QUITO	GRANDE	223,613
60	43	3	CHINA CAMC ENGINEERING CO., LTD.	SUCURSAL EXTRANJERA	OBRAS CIVILES	QUITO	MEDIANA	199,404
121	55	4	PANAMERICANA VIAL S.A. PANAVIAL	ANÓNIMA	CARRETERAS	QUITO	GRANDE	123,182
157	187	5	HERDOIZA CRESPO CONSTRUCCIONES S.A.	ANÓNIMA	CARRET/PUENTES..	QUITO	GRANDE	97,702
180	158	6	(GRUPO CHINA GEZHOUBA COMPAÑIA LIMITADA)	SUCURSAL EXTRANJERA	FLUVIAL	QUITO	GRANDE	85,560
208	171	7	RIPCONCIV CONSTRUCCIONES CIVILES CIA. LTDA.	R. LTDA	OBRAS CIVILES	QUITO	GRANDE	76,554
241	114	8	CHINA INTERNATIONAL WATER & ELECTRIC CORP. -CWE- ECUATORIANA DE SERVICIOS.	SUCURSAL EXTRANJERA	SIST RIEGO	QUITO	GRANDE	67,421
244	367	9	INMOBILIARIA Y CONSTRUCCION ESEICO S.A.	ANÓNIMA	SIST RIEGO	QUITO	GRANDE	67,059
250	312	10	CONCESIONARIA DEL GUAYAS CONCEGUA S.A.	ANÓNIMA	OBRAS CIVILES	GYE	MEDIANA	65,655

Tomado de Superintendencia de Compañías del Ecuador (2018)

**Ranking Empresarial - Ecuador 2017
Sector Construcción
(expresado en millones de USD)**

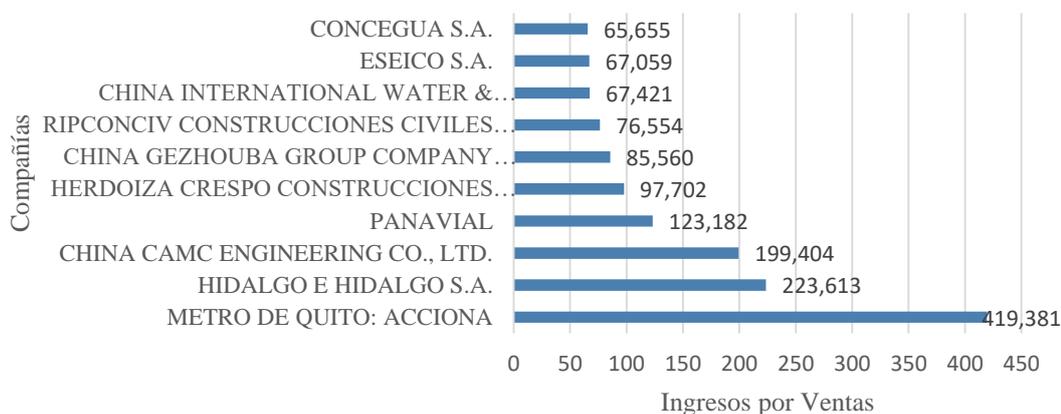


Figura 17 Ranking empresarial, sector de la construcción. Tomado de Superintendencia de Compañías del Ecuador (2018)

Se consideró una muestra de las 10 compañías (sector construcción) basada en la información suministradas en los balances presentados a la Superintendencia de Compañías, siendo “Consortio Línea 1” Metro de Quito - Acciona dedicada a la construcción de líneas de ferrocarril y de metro, quien mayor ingreso en ventas registro al 2017 con US\$ 419’381,502 dólares americanos.

Tabla 32

Ranking Empresarial - Sector Inmobiliario

RANKING EMPRESARIAL DE LOS ENTES CONTROLADOS POR LA SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS, VALORES Y SEGUROS

SECTOR: INMOBILIARIO – AÑO 2017

2017	2016	Por Posición	Compañía	Ciudad	Tamaño	Ingresos por Ventas (millones US\$)
198	184	1	ADMINISTRADORA DEL PACIFICO S.A. (ADEPASA)	GYE	GRANDE	80,229
263	257	2	DK MANAGEMENT SERVICES SOCIEDAD ANONIMA	QUITO	GRANDE	63,52
387	473	3	MEISTERBLUE CIA.LTDA.	DAULE	GRANDE	43,981
416	388	4	INMOBILIARIA MOTKE S.A.	GYE	GRANDE	40,054
500	302	5	DISMEDSA CIA.LTDA.	DAULE	GRANDE	33,14
518	317	6	GUANGALA SA	GYE	MEDIANA	32,044
580	757	7	FERRICOMP S.A.	SAMBORONDÓN	GRANDE	28,18
620	813	8	BMV INMOBILIARIA S.A.	QUITO	PEQUEÑA	28,219
665	490	9	VENETIANCORP S.A.	GYE	GRANDE	24,419
724	826	10	ELVAYKA KYOEI S.A.	MANTA	GRANDE	22,37

Tomado de Superintendencia de Compañías del Ecuador (2018)

**Ranking Empresarial - Ecuador 2017
Sector Inmobiliario
(expresado en millones de USD)**

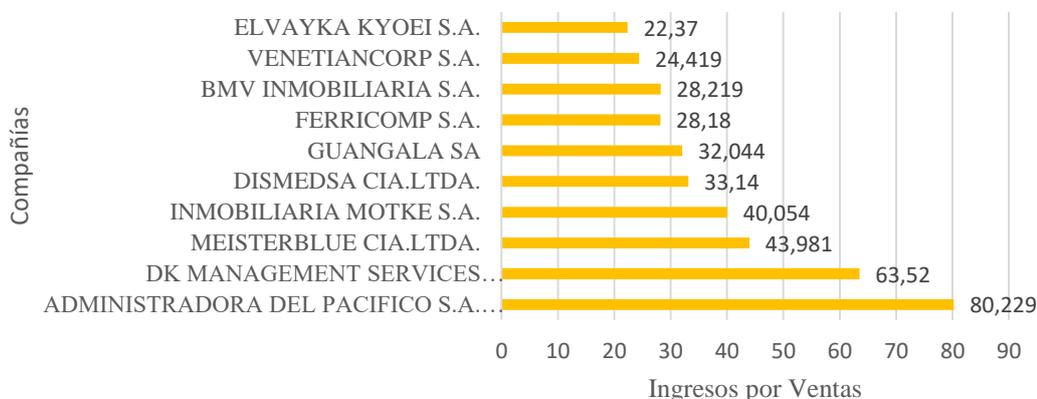


Figura 18 Ranking empresarial - Sector inmobiliario. Tomado de Superintendencia de Compañías del Ecuador (2018)

Se consideró una muestra de las 10 compañías (sector Inmobiliario) basada en la información suministradas en los balances presentados a la Superintendencia de Compañías, siendo Administradora del Pacífico S.A. (ADEPASA) dedicada a la compra - venta, alquiler y explotación de bienes inmuebles propios o arrendados, como: edificios de apartamentos y viviendas; edificios no residenciales, incluso salas de exposiciones; instalaciones para almacenaje, centros comerciales y terrenos (...), quien mayor ingreso en ventas registro al 2017 con US\$ 80'229,593 dólares americanos.

Herramienta de Investigación

Entrevista a profundidad.

Se definió un modelo de muestreo por saturación. La herramienta de investigación a utilizar fue la entrevista a profundidad cuyo objetivo es obtener información sobre aspectos puntuales en torno al tema de análisis CINIIF 23 “La Incertidumbre Frente a los Tratamientos de Impuesto a las Ganancias” para sociedades, vigente a partir del 2019. Por cuanto un tema de impuestos puede generar incertidumbre fiscal, debido a que, al interpretar la norma tributaria, surjan ciertas dudas o cuestionamientos sobre cuál debería ser el método más apropiado y el tratamiento contable que las empresas deban aplicar en el momento de la medición del impuesto corriente o diferido cuando su tratamiento fiscal sea incierto.

Perfil del entrevistado # 1.

Consultor Tributario con 14 años de experiencia en materia impositiva, Instructor de Tax Financial Group, en Seminarios de Tributación a nivel nacional.

1. ¿Considera que las normas tributarias vigentes pueden ser implementadas en el contexto general de las Normas Internacionales de Contabilidad?

Considero que las normas tributarias y contables se deberán analizar en el contexto específico, es decir, para tratamientos tributarios se deberán considerar las normas contables vigentes, esto es, las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, teniendo supremacía las normas tributarias en el contexto de aplicación de las leyes tributarias. Así de igual manera, para aplicación de las normas contables, tendrán supremacía sobre las tributarias, cuando su aplicación sea íntegramente sobre aspectos contables. En tal virtud, las normas tributarias vigentes pueden coexistir con las normas contables vigentes, en el contexto de su aplicación.

2. ¿Considera que existen transacciones cuyo tratamiento tributario al momento es incierto para su aplicación?

Considero que la aplicación de la disposición interpretativa de la Ley de Fomento Productivo referente al Art. 94 del Código Tributario, esto es, la aplicación de la caducidad de la facultad de la Administración Tributaria en el caso de compras a

contribuyentes calificados con transacciones inexistentes o fantasmas, se ampliará a seis años, su aplicación es incierta, y genera incertidumbre en los contribuyentes. Lo mencionado, se basa en el hecho del esfuerzo que supone confirmar que todas las transacciones realizadas en los últimos seis ejercicios fiscales anteriores, no fueron con contribuyentes fantasmas.

3. De acuerdo a su experiencia, ¿Cómo ha sido la percepción en la adopción de la CINIIF 23 por parte de las sociedades ecuatorianas?

Aunque si bien es el momento oportuno de su aplicación, en vista de las recientes reformas tributarias; al momento en mi experiencia no existen aún sociedades que se encuentren aplicando la CINIIF 23.

4. ¿Considera que la Administración Tributaria en los últimos años ha incrementado su facultad determinadora hacia los contribuyentes, y en consecuencia ha determinado en algunos casos diferencias a favor del Servicio de Rentas Internas? ¿Esta situación originaría un precedente para viabilizar la adopción de la CINIIF 23 en las sociedades ecuatorianas?

Es correcto, existen transacciones que solo a través de determinaciones tributarias (auditoría fiscal) el Servicio de Rentas Internas, a través de sus procedimientos no las reconoce y por lo tanto determina una nueva base imponible, conminando al contribuyente la reliquidación del pago del impuesto a la renta.

5. De acuerdo a su experiencia y criterio ¿Existe transacciones en la cuales se pueda originar una incertidumbre en la deducibilidad del gasto?

La adquisición de servicios de índole intangible (honorarios, asesorías, estudios especiales, etc.) supone una incertidumbre la aplicación de su deducibilidad. En el sentido de que la Administración Tributaria, además del cumplimiento de los presupuestos legales recogidos en los artículos 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 28 de su Reglamento; exige al contribuyente en algunos casos el cumplimiento de requisitos adicionales, como la demostración que efectivamente se prestaron los referidos servicios, mediante otros requisitos de cumplimiento no detallados en los artículos mencionados.

Perfil del entrevistado # 2.

Auditor Senior, profesional, con siete años de experiencia en estándares de Auditoría y Contabilidad a nivel de Auditoría Externa, en compañías comerciales y de prestación de servicios tanto públicos como privados.

1. ¿Considera que las normas tributarias vigentes pueden ser implementadas en el contexto general de las Normas Internacionales de Contabilidad?

Desde mi punto de vista, considero que las normas tributarias vigentes si pueden ser aplicadas de forma apropiada en el contexto de las Normas Internacionales de Contabilidad, debido a que nuestra normativa tributaria en la actualidad, se está acogiendo a las normas contables, así como también reconoce los efectos impositivos en el tiempo en el que se generan, a través de la adopción de los impuestos diferidos.

2. ¿Considera que existen transacciones cuyo tratamiento tributario al momento es incierto para su aplicación?

Considero que no, la normativa tributaria es clara con respecto al reconocimiento tanto de los ingresos y gastos, así como sus debidas clasificaciones, por lo tanto, el efecto impositivo en la situación financiera de las compañías sería clara al momento de su aplicación.

3. De acuerdo a su experiencia, ¿Cómo ha sido la percepción en la adopción de la CINIIF 23 por parte de las sociedades ecuatorianas?

En la actualidad, las sociedades ecuatorianas, se guían mucho por la normativa tributaria interna, por tal motivo, la aplicación de la CINIIF 23 todavía no es algo que preocupe dentro del ámbito contable interno.

4. ¿Considera que la Administración Tributaria en los últimos años ha incrementado su facultad determinadora hacia los contribuyentes, y en consecuencia ha determinado en algunos casos diferencias a favor del Servicio de Rentas Interna? ¿Esta situación originaría un precedente para viabilizar la adopción de la CINIIF 23 en las sociedades ecuatorianas?

A pesar de tener en consideración las acciones de la Administración Tributaria en los últimos años, la viabilización de la aplicación de la CINIIF 23 no sería una prioridad para las sociedades ecuatorianas, debido a que, las compañías mediante el cumplimiento de sus obligaciones de forma periódicas y cumpliendo los plazos establecidos, se sienten totalmente protegidos en el ámbito tributario.

5. De acuerdo a su experiencia y criterio ¿Existe transacciones en la cuales se pueda originar una incertidumbre en la deducibilidad del gasto?

Uno de los principales puntos en los cuales se origina la duda acerca de la deducibilidad de los gastos de una compañía, es en los gastos de viáticos del personal, debido a que en ocasiones no existe una forma totalmente adecuada de sustentar las movilizaciones, así como los importes utilizados por los funcionarios de las compañías.

Perfil del entrevistado # 3

Contador Público Autorizado, posee una Maestría en Tributación, Consultor(a) Tributario Independiente y se desempeña como docente universitario en el área de Contabilidad y Auditoría de prestigiosa institución universitaria.

1. ¿Considera que las normas tributarias vigentes pueden ser implementadas en el contexto general de las Normas Internacionales de Contabilidad?

De acuerdo con mi experiencia, existe mucha resistencia en ciertas empresas como llevar la contabilidad, desde el punto de vista tributario, financiero; especialmente diferencias con el tema de valoración de ciertos tipos de activo, estimaciones, o de provisiones. La Administración Tributaria basada en sus normativas son muy radicales con respecto a lo que establece como deducible y no deducible. Sin embargo, dentro de la normativa fiscal se han incluido reformas que tocan el tema de los impuestos diferidos que ayuda a ciertos tipos de operaciones; no obstante, siempre está el tema de incertidumbre o de la presunción de que eso es correcto. Por lo general, por existir ciertas diferencias, se pasa a instancias administrativas o judiciales donde se intenta explicar o se trata de llegar a un acuerdo entre la entidad de control y la empresa por tratar de aclarar su realidad de acuerdo a las

normas financieras. En conclusión, se podría decir que SI, pero en parte dependiendo del tipo de operaciones y dependiendo de cada una de las circunstancias.

2. ¿Considera que existen transacciones cuyo tratamiento tributario al momento es incierto para su aplicación?

Se pueden mencionar casos como las valoraciones y estimaciones. Puedo citar un ejemplo de estimaciones de la cartera “de pronto la realidad económica de mi empresa, de mi sector, yo digo que esta cartera tiene una probabilidad de incobrabilidad de cierto número de días, en tanto para otras personas con otro criterio es diferente”. Por lo general en temas de valor razonable, temas de valor de mercado siempre vamos a tener diferencias, a pesar de que “yo como empresa, a pesar de ser un experto técnico en administración tributaria” no lo considere adecuado. Por lo tanto, considero que, en gran parte las normas de hoy en día, se va a dar bastante incertidumbre en temas de estimaciones, provisiones y valoraciones de mercado.

3. De acuerdo a su experiencia, ¿Cómo ha sido la percepción en la adopción de la CINIIF 23 por parte de las sociedades ecuatorianas?

Por supuesto que, si procede dependiendo su realidad económica, de su característica, de su aplicación. La normativa podría aplicarse en ciertos sectores, originadas bajo ciertas diferencias entre lo que establece la normativa tributaria vs., la normativa contable.

4. ¿Considera que la Administración Tributaria en los últimos años ha incrementado su facultad determinadora hacia los contribuyentes, y en consecuencia ha determinado en algunos casos diferencias a favor del Servicio de Rentas Internas? ¿Esta situación originaría un precedente para viabilizar la adopción de la CINIIF 23 en las sociedades ecuatorianas?

El objetivo del SRI es recaudar impuestos a través de sus funcionarios o servidores quienes por ejercer su facultad determinadora establezcan diferencias a favor y por tanto haya empresas que instan a no pagar, aunque hay otro tipo de empresas que son más conscientes en su cumplimiento por saber que su carga impositiva es más

alta. Claro que sirve como un precedente, sin embargo, para poderse aplicar y decir por ejemplo si hubo una determinación al día de hoy de dos años o tres años hacia atrás, para que se pueda aplicar en lo posterior tiene que haber ya un tema de pronunciamiento jurídico “jurisdicción”, al respecto de que eso es lo que se tiene que aplicar; mientras no haya estas instancias podremos quedar en una presunción de lo que pudiera ser. Existen antecedentes por supuesto que las empresas pudieran utilizar, pero mientras no haya esas jurisprudencias quedaría solo en la incertidumbre de si se pudiera o no se pudiera dependerá de cuanto la empresa sea conservadora para su toma de decisiones.

5. De acuerdo a su experiencia y criterio ¿Existe transacciones en la cuales se pueda originar una incertidumbre en la deducibilidad del gasto?

Por ejemplo, las depreciaciones, la revalorización de activos fijos, deterioro de la cartera, lo que establece la norma ¿que se considera como costo o que se considera como gasto?, es decir si bien en la norma esta explícito que puede ser activado o qué puede ser enviado al gasto, sin embargo por desconocimiento o por presunción hay desembolsos que no necesariamente se costean sino que directamente se envían al gasto y esto va a impactar a la utilidad punto de partida para llegar a la base imponible y calcular el Impuesto a la Renta. Otro tema importante es la parte de los contratos, va a impactar bastante si tocamos el tema de los alquileres.

Perfil el entrevistado # 4.

Contador Público Autorizado de amplia experiencia profesional tiene a su haber un Doctorado y Maestrías; Socio Director de una firma auditora y docente universitario de gran trayectoria en el área de Contabilidad y Auditoría.

1. ¿Considera que las normas tributarias vigentes pueden ser implementadas en el contexto general de las Normas Internacionales de Contabilidad?

Sí, pero existen muchos tratamientos tributarios que contradicen completamente los conceptos básicos de las normas internacionales de información financiera, tal como la reciente reforma que reconoce como gasto deducible solamente los pagos por jubilación, pero no las provisiones anuales.

2. ¿Considera que existen transacciones cuyo tratamiento tributario al momento es incierto para su aplicación?

Si, por ejemplo, el mencionado anteriormente sobre los pagos de jubilación, habrá que validar y controlar, si en el pasado la provisión fue deducible o no; y la tasa de descuento para dichas provisiones, que unas empresas utilizan tasas internacionales y otras, tasas de intereses locales.

3. De acuerdo a su experiencia, ¿Cuál sería su percepción en la adopción de la CINIIF 23 por parte de las sociedades ecuatorianas?

Hay que hacer dos grupos para las sociedades ecuatorianas, las auditadas y las no auditadas. En las auditadas las probabilidades de que esta CINIIF sea aplicada son muy altas, pero en el grupo de las no auditadas, en cambio, no existe probabilidad sobre su uso.

4. ¿Considera que la Administración Tributaria en los últimos años ha incrementado su facultad determinadora hacia los contribuyentes, y en consecuencia ha determinado en algunos casos diferencias a favor del Servicio de Rentas Internas? ¿Esta situación originaría un precedente para viabilizar la adopción de la CINIIF 23 en las sociedades ecuatorianas?

Efectivamente, ese enfoque de desconocer conceptos básicos, como la base del efectivo sobre el devengado, y muchas otras diferencias muy forzadas en relación con las NIIF que utiliza el SRI, seguro ocasionará que las empresas auditadas deban aplicar los conceptos establecidos en la CINIIF 23.

5. De acuerdo a su experiencia y criterio ¿Existen transacciones en la cuales se pueda originar una incertidumbre en la deducibilidad del gasto?

Sí, además de las transacciones mencionadas en la pregunta 2, otro ejemplo es lo establecido en la NIIF 9 en relación con la provisión para cuentas incobrables con los métodos específicos y general.

Capítulo III: Análisis de los Registros Contables de Conformidad con la Aplicación de la CINIIF 23, la Incertidumbre frente a los Tratamientos de Impuesto a las Ganancias

Introducción

Se han identificado los siguientes tipos de transacciones que al momento de la elaboración de la conciliación fiscal del 2019 podrían conllevar a más de un tratamiento tributario, ya sea por decisión del contribuyente o en su efecto, conforme a la evaluación efectuada por el auditor tributario en un Proceso de Determinación, cuya decisión es informada mediante la emisión de una Resolución Administrativa. Basado en este antecedente, puede que el criterio para definir la deducibilidad de una transacción de gasto posea un nivel de riesgo asociado a la misma, en dicho caso el factor de riesgo a la transacción pueda evaluarse a través de la aplicación de la CINIIF 23, cuyos casos, entre otros se relacionan con los descritos a continuación:

Tabla 33

Tipo de Transacciones que podrían conllevar a un Tratamiento Impositivo Incierto

-
- Tratamiento de empresas fantasmas
 - Tratamiento de servicios intercompañías con compañías relacionadas del exterior
 - Pérdidas fiscales de una empresa que ha sido absorbida
 - Baja de Propiedad, Planta y Equipo
 - Reversos de provisiones que han sido considerados como gastos no deducibles y no han sido objeto de aplicación
 - Tratamiento de cartera reconocido como incobrable,
 - Provisión de desahucio de empleados bajo relación de dependencia que fue considerado como gasto deducible antes del año 2007
-

Conocimiento del Negocio

De acuerdo con la metodología descrita en el capítulo anterior, se ha considerado seleccionar dentro del sector manufacturero a la compañía INDUSTRIA REMIENVASE S.A., sociedad multinacional domiciliada en la vía Durán, Boliche, constituida según la escritura e inscrita en el Registro Mercantil en el año 1995. La compañía posee su actividad operacional relacionada con los procesos de elaboración

de envases plásticos para abastecer el mercado local y extranjero, cuenta con herramientas y procedimientos que le permite competir en cantidad, precio y tiempos de entrega de sus productos.

Industrias REMIENVASE S.A., se dedica a producir envases PET por sus siglas en inglés *polyethylene terephthalate*, con una producción cercana a los 10 (diez) millones de envases al año, y realiza exportaciones de dicho material a partes relacionadas domiciliadas en Colombia y Perú. Su administración considera una expansión de sus plantas en territorio nacional en los próximos años, el cual incluirá una diversificación de nuevos diseños de envases con potenciales demandas de clientes.

Estructura Societaria

Industria REMIENVASE S.A., es una sociedad que pertenece al Grupo Global INC, conjunto de empresas dedicadas a la elaboración de plásticos y cartón logrando comercializar y diversificar sus productos en el mercado interno y alcanzando posicionamiento en el mercado externo, entre ellos Ecuador. La estructura societaria de la compañía REMIENVASE S.A., se muestra en el siguiente gráfico al 31 de diciembre del 2019:

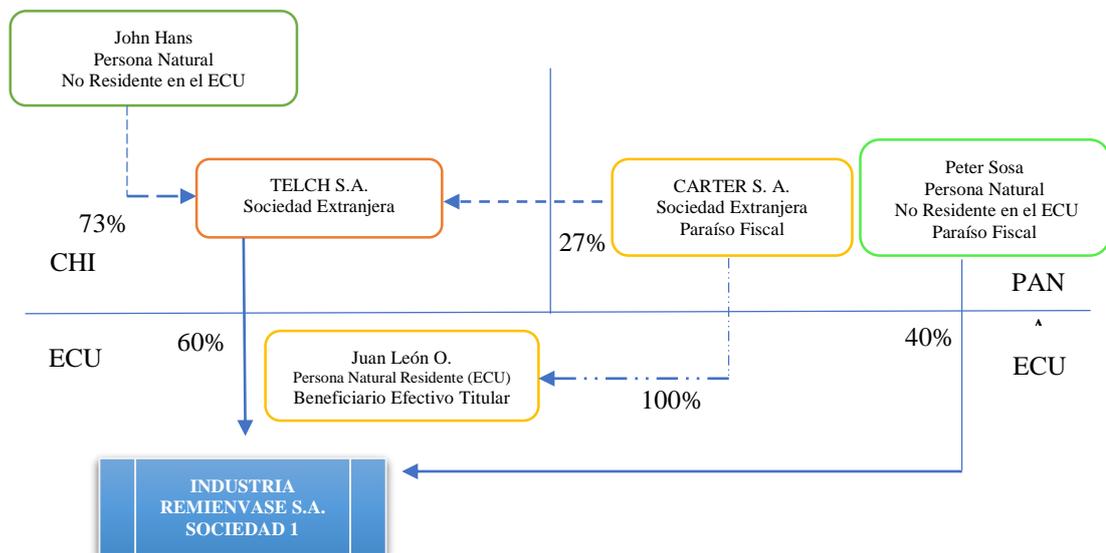


Figura 19 Estructura societaria de la Industria REMIENVASE S.A.

Al respecto, según se puede mostrar en la figura 19, REMIENVASE S.A., es una entidad domiciliada en el Ecuador, la cual posee dos accionistas directos, el 60%

de participación le corresponde a TELCH S.A. domiciliada en Chile (sociedad extranjera no paraíso fiscal) del cual a su vez posee dos accionistas directos Juan Hans (P.N. - No residente en el ECU) con un 73% de participación y un 27% le corresponde a CARTER S.A., sociedad residente en Panamá, que según resolución # NAC-DGERCGC15-00000052 SRI (2017), es reconocida como Paraíso Fiscal, pero cuyo beneficiario efectivo titular es el señor Juan León O. (P.N. residente en el Ecuador). El artículo innumerado seguido del Art 7 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno “RLRTI”, señala la definición de Beneficiario Efectivo como sigue: “Para efectos tributarios, se entenderá como beneficiario efectivo a quien legal, económicamente o de hecho tiene el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad; así como de utilizar, disfrutar o disponer de los mismos” (p. 6)

Por consiguiente, a lo señalado en el literal b) del Art 37 de la LRTI, establece la Tarifa vigente del Impuesto a la Renta para sociedades (25%) más 3 puntos porcentuales (28%), conforme a lo establecido por la norma:

Dentro de la cadena de propiedad de los respectivos derechos representativos de capital, exista un titular residente, establecido o amparado en un paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o régimen fiscal preferente y el beneficiario efectivo es residente fiscal del Ecuador.

La adición de tres (3) puntos porcentuales aplicará a toda la base imponible de la sociedad, cuando el porcentaje de participación de accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares, por quienes se haya incurrido en cualquiera de las causales referidas en este artículo sea igual o superior al 50% del capital social o de aquel que corresponda a la naturaleza de la sociedad.

Cuando la mencionada participación sea inferior al 50%), la tarifa correspondiente a sociedades más tres (3) puntos porcentuales aplicará sobre la proporción de la base imponible que corresponda a dicha participación, de acuerdo a lo indicado en el reglamento.

Por tanto, al respeto de lo establecido en la cita precedente, REMIENVASE S.A. es una sociedad ecuatoriana el cual dentro de su estructura societaria corresponde un 27% de su participación a una sociedad extranjera domiciliada en la ciudad de Panamá, país

señalado como Paraíso Fiscal de acuerdo al listado de la Administración Tributaria; pero se conoce que el beneficiario efectivo (titular) es una persona natural residente en el Ecuador, cuya participación en acciones es inferior al 50% del capital social de la compañía, por tanto, se aplicará sobre la proporción de la Base Imponible, la tarifa del Impuesto a la Renta vigente para sociedades ecuatorianas del 25% más tres puntos porcentuales (28%), que corresponda a dicha participación, de acuerdo con lo establecido en el literal b del Art 37 del LRTI.

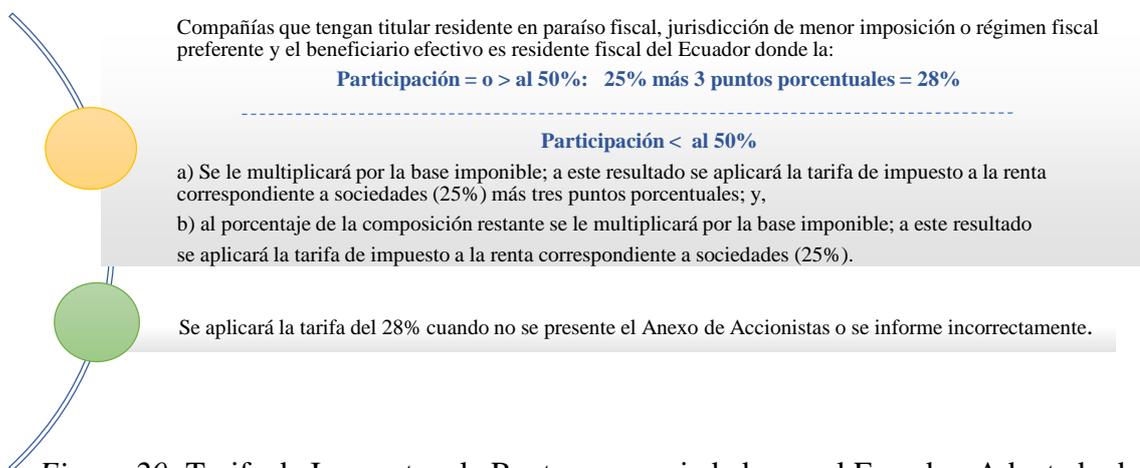


Figura 20: Tarifa de Impuesto a la Renta para sociedades en el Ecuador. Adaptado de la Ley de Régimen Tributario Interno. SRI (2019)

Principales Ingresos y Egresos de sus Actividades Ordinarias

Para los efectos del estudio del caso que se ejemplificará a continuación se asume que los ingresos y gastos que se detallan en el Estado de Resultado Integral y que no poseen algún comentario o salvedad que detallen su justificación, son ingresos gravados y gastos deducibles para efectos tributarios respectivamente, con excepción de aquellos que por su naturaleza o definición puedan corresponder a ingresos exentos o gastos no deducibles según lo señalado por la LRTI, RLRTI, Resoluciones y Circulares del SRI.

Antecedentes de las transacciones

A continuación, se detallan las principales transacciones que tendrían un efecto en la conciliación tributaria para el ejercicio económico 2019 de la industria REMIENVASE S.A., como sigue:

Tratamiento tributario de los ingresos.

Inversiones Temporales. - Las Inversiones Temporales adquiridas por un monto de US\$ 1'250,000 corresponden a Inversiones originalmente estructuradas por un plazo de 6 meses, al 6% anual, con renovación por el mismo plazo de tiempo. Durante el año se renovó la Inversión Temporal por un plazo de 6 meses adicionales, plazo total en días equivalente a 365 días. Esta inversión fue efectuada en el Banco del Pacífico.

Al respecto, conforme a lo establecido en el numeral 15.1 del Art. 9 Exenciones de la Ley de Régimen Tributario Interno, señalando que:

Los rendimientos y beneficios obtenidos por personas naturales y sociedades, residentes o no en el país, por depósitos a plazo fijo en instituciones financieras nacionales, así como por inversiones en valores en renta fija que se negocien a través de las casas bursátiles del país o del Registro Especial Bursátil, incluso los rendimientos y beneficios distribuidos por fideicomisos mercantiles de inversión, fondos de inversión y fondos complementarios originados en este tipo de inversiones. Para la aplicación de esta exoneración los depósitos a plazo fijo e inversiones en renta fija deberán efectuarse a partir del 01 de enero de 2016, emitirse a un plazo de 360 días calendario o más, y permanecer en posesión del tendedor que se beneficia de la exoneración por lo menos 360 días de manera continua.

Esta exoneración NO será aplicable en caso de que el perceptor del ingreso sea deudor directa o indirectamente de las instituciones en que mantenga el depósito o inversión, o de cualquiera de sus vinculadas (...) (pp. 10-11).

En razón de lo establecido en la norma antes citada, para la aplicación de esta exoneración por concepto de rendimiento financieros sobre Depósitos a Plazo Fijo, de ser el caso la entidad deberá cumplir con el plazo de emisión de mantener la inversión en posesión del tenedor 360 días calendarios o más de manera continua para acogerse al beneficio de la exoneración del rendimiento financiero devengado. Por tanto, de acuerdo al inciso dos de este artículo, se confirmó que la sociedad mantenía un préstamo directo en la misma institución financiera. En consecuencia, el rendimiento financiero ganado se reconoce para efectos tributarios como Ingreso Gravado.

En consecuencia, la compañía mantiene una inversión a corto plazo que corresponde a un monto invertido de US\$ 1'250,000 por un plazo de 6 meses, el cual al término del mismo procede a realizarse la renovación del contrato por el mismo vencimiento, obteniendo un Ingreso por Rendimiento Financiero de **US\$ 75,000**. Adicionalmente, mantiene una segunda inversión calificada como un Depósito a Largo Plazo por un monto de US\$ 1'500,000 por el cual se obtuvo un Ingreso por Rendimiento Financiero de **US\$ 90,000**. Para muestra, procedemos a efectuar el análisis de conformidad al cuadro No. 34 como sigue:

Tabla 34

Ingresos por Rendimientos Financieros en Depósitos Corto Plazo

Inversiones Temporales	Monto Invertido (a)	Plazo (días) (b)	Tasa Anual 6 % (c)	Fecha de Inicio	Fecha de Vcto.	Rendimiento al vencimiento ((a *b)/365) * (c)
Depósitos Plazo Fijo	1'250,000	181	6%	1-ene-19	30-jun-19	37,192
Depósitos Plazo Fijo	1'250,000	184	6%	1-jul-19	31-dic-19	37,808
Total Inversión Corriente	1'250,000					75,000

Inversiones Largo Plazo. - Corresponden a Depósitos a Plazo Fijo por un monto de US\$ 1'500,000 que originan un rendimiento del 6% anual realizada en el Banco del Pacífico.

Tabla 35

Ingresos por Rendimientos Financieros en Depósitos Largo Plazo

Inversiones Temporales	Monto Invertido (a)	Plazo (días) (b)	Tasa Anual 6 % (c)	Fecha de Inicio	Fecha de Vcto.	Rendimiento al vencimiento ((a *b)/365) * (c)
Depósitos a Plazo Fijo	1'500,000	365	6%	1-ene-19	31-dic-19	90,000
Total Inversiones a Largo Plazo	1'500,000					90,000

Como dato adicional, se conoce que REMIENVASE S.A. mantiene un préstamo realizado por la sociedad en la misma Institución Financiera donde se obtuvo el rendimiento producto de la inversión a corto y largo plazo, por tales circunstancias, el mismo se considera “Ingreso Gravado” para la determinación de la Base Imponible a efectos del cálculo del Impuesto a la Renta del 2019, conforme a lo establecido en el numeral 15.1 inciso 2 del Art. 9 de la LRTI.

Tabla 36

Ingreso Gravado por Rendimiento Financieros

Ref	Concepto	Ingreso Gravado
48	Ingresos por Rendimientos Financieros en depósitos corto plazo	75.000
49	Ingresos por Rendimientos Financieros en depósitos largo plazo	90,000

Nota: Referencia Estado de Resultado Integral 2019 – REMIENVASE S.A

Exportaciones de Servicios. – REMIENVASE S.A., incluye entre otras transacciones, servicios prestados a la compañía Equal Inc, domiciliada en Islas Vírgenes Británicas, jurisdicción reconocida como Paraíso Fiscal según resolución NAC-DGERCGC15-00000052, SRI (2017). El monto del servicio sumó US\$3'000,000; y servicios prestados a la compañía Maxtool S.A. domiciliada en Perú por un monto de US\$2'500,000 respectivamente, los cuales fueron sujetos a retención en la fuente en el país de origen de cada compañía por un monto de US\$ 300,000 y US\$ 375,000 respectivamente.

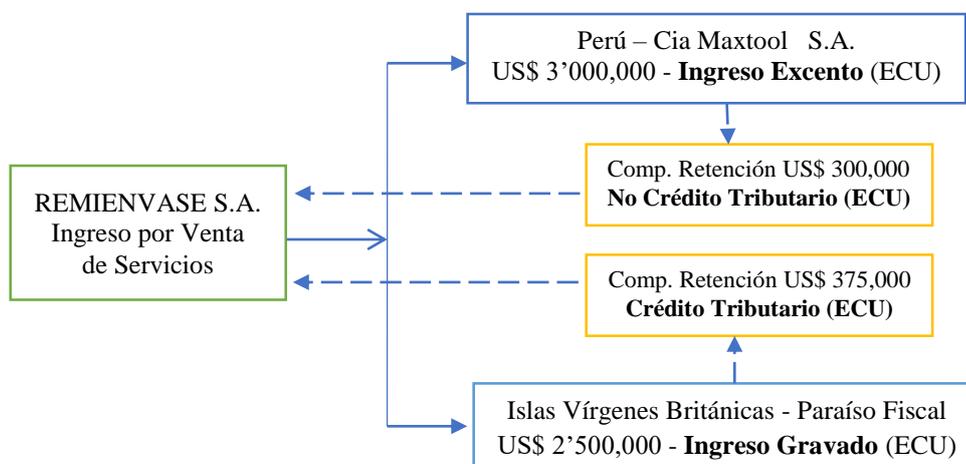


Figura 21: Exportaciones de servicios al exterior –REMIENVASE S.A.

Al respecto, el párrafo 1 del Art. 136 del RLRTI establece que:

Los impuestos pagados en el exterior, sin perjuicio de lo establecido en convenios internacionales, las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos a Impuesto a la Renta en el Ecuador, que hubiesen sido sometidos a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en el Ecuador, y se tratarán como rentas exentas. (p. 98)

De conformidad a lo señalado en la norma citada precedentemente, será reconocido como Ingresos Exento toda prestación de servicios realizados a sociedades extranjeras siempre y cuando hayan sido sometidas a imposición en el otro Estado; por tanto, la retención originada en el otro país producto de la venta del servicio NO constituye crédito tributario para la declaración de Impuesto a la Renta en la sociedad ecuatoriana. No obstante, toda prestación de servicios realizada a sociedades identificadas como Paraíso Fiscal, el Ingreso percibido es considerado Ingreso Gravado y el cálculo de su respectiva retención SI constituye crédito tributario para la declaración de Impuesto a la Renta en la sociedad ecuatoriana, hasta la tarifa de Impuesto a la Renta en el Ecuador (25%).

En dicho caso, procedemos a efectuar el análisis relacionado con la determinación de la Base Imponible como sigue:

Tabla 37

Análisis de la Deducibilidad Atribuible a la Renta Exenta - Exportación de Servicios

País	Criterio	Ingreso (a)	% Ret (b)	Valor Retenido (c) = (a) * (b)	Exento / No Exento	Retención en la Fuente
Islas Vírgenes Británicas. (Paraíso Fiscal)	Ingreso gravable	3'000.000	10%	300,000	No Exento	SI Crédito Tributario
Perú	Ingreso exento	2'500,000	15%	375,000	Exento	NO Crédito Tributario
Total		5'500,000				

Como podemos observar en el cálculo en referencia, REMIENVASE S.A., prestó servicios exportados a sociedades extranjeras ubicada en: (a) Perú, el ingreso ganado por los servicios prestados a éste país constituye un Ingreso Exento por un monto de US\$ 2'500,000 y su respectiva retención en la fuente **US\$ 375,000** originada en el país donde se prestó el servicio no constituye crédito tributario en el Ecuador para la determinación del impuesto a la renta al 2019 de la CIA.; e (b) Islas Vírgenes Británicas (paraíso fiscal), no es aplicable la excepción a éste ingreso, por lo tanto es Ingreso Gravado por un monto de US\$ 3'000,000 y el cálculo de la retención atribuible al mismo procede como crédito tributario por US\$ 300,000 a favor de REMIENVASE S.A., para la determinación del Impuesto a la Renta conforme a lo previsto en el RLRTI, como sigue:

Tabla 38

Ingreso Exento - Servicios de Exportación y Ret. en la Fuente Asumidas del Exterior

Ref	Concepto	Monto Registrado	Criterio
5	Servicios Exportados - Relacionados y No Relacionados	2'500,000	Ingreso Exento
42	Retenciones en la fuente asumidas del exterior	375,000	Gasto No Deducible

Nota: Referencia Estado de Resultado Integral 2019 – REMIENVASE S.A

Dividendos procedentes de sociedades ecuatorianas. – REMIENVASE S.A., durante el año 2019, recibió dividendos años anteriores distribuidos a los accionistas de la empresa, procedentes de sociedades ecuatorianas por un valor de US\$ 923,450

Al respecto, el numeral 1 del Art. 9 del LRTI establece que se encuentran exentos: “los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, o de personas naturales no residentes en el Ecuador”.

De conformidad a lo señalado en la norma citada precedentemente, los dividendos reconocidos a REMIENVASE S.A., procedentes de sociedades ecuatorianas, son considerados Ingresos Exentos (No gravados), por el monto correspondiente a US\$ 923,450.

Tabla 39

Ingreso Exento - Dividendos Procedentes de Sociedades Ecuatorianas

Ref	Concepto	Monto Registrado	Criterio
43	Dividendos procedentes de sociedades ecuatorianas	923,450	Ingreso Exento

Nota: Referencia Estado de Resultado Integral 2019 – REMIENVASE S.A

Reembolso por liquidación de daños emergentes. – La compañía determinó durante el año 2019 recibió ingresos por indemnizaciones de seguros por daños emergentes por un monto de US\$ 87,650.

Al respecto, el numeral 16 del Art. 9 del LRTI establece que se encuentran exentos: “las indemnizaciones que se perciban por seguros, exceptuando los provenientes del lucro cesante”

De conformidad a lo señalado en la norma citada precedentemente, la indemnización percibida por REMIENVASE S.A., por concepto de pagos realizados por el seguro correspondiente a daños emergentes, son considerados Ingresos Exentos (No gravados), por el monto correspondiente a US\$ 87,650.

Tabla 40

Ingreso Exento - Indemnizaciones de Seguros por Daños Emergentes

Ref	Concepto	Monto Registrado	Criterio
47	Indemnizaciones de Seguros por Daños Emergentes	87,650	Ingreso Exento

Nota: Referencia Estado de Resultado Integral 2019 – REMIENVASE S.A

Tratamiento Tributario de los Gastos.

Cuentas por Cobrar Comerciales. - A continuación, se presenta la información proporcionada por el departamento de crédito y cobranzas de la Industria REMIENVASE S.A., en el cual se muestra el saldo de las cuentas por cobrar comerciales conformado por la siguiente información de cartera comercial, tanto por vencer y vencida, las cuales totalizan US\$ 7'650,000:

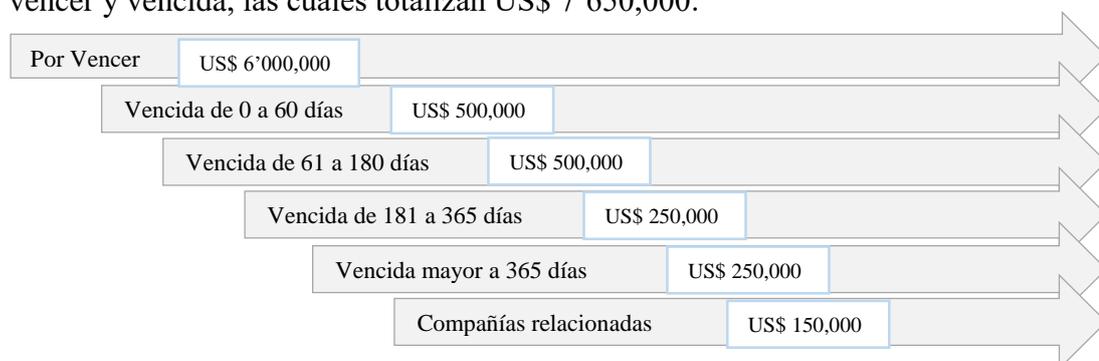


Figura 22: Cartera por vencer y vencida al 31/12/2019 - REMIENVASE S.A.

Al respecto, el numeral 11 del Art.10 de la Ley de Régimen Tributario Interno en concordancia con el numeral 3 del Art.28 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno establece que:

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. La eliminación definitiva de los créditos incobrables se realizará con cargo al valor de deterioro acumulado y, la parte no cubierta, con cargo a los resultados del ejercicio, y se haya cumplido una de las siguientes condiciones: (a) haber constado como tales, durante dos (2) años o más en la contabilidad; (b) haber transcurrido más de tres (3) años desde la fecha de vencimiento original del crédito; (c) haber prescrito la acción para el cobro del crédito; (d) haberse declarado la quiebra o insolvencia del deudor; y; (e) si el deudor es una sociedad que haya sido cancelada.

De conformidad a lo establecido en la norma citada precedentemente, para efectos de analizar la deducibilidad del deterioro de cuentas incobrables, la entidad debe determinar el importe de los siguientes límites, como sigue: (a) Límite de deducibilidad del 1% del deterioro de cuentas incobrables y (b) Límite del 10% de deducibilidad respecto al deterioro acumulado de cuentas incobrable

En lo que respecta al límite de deducibilidad del 1% del deterioro de cuentas incobrables, y conforme a la información proporcionada por el departamento de crédito y cobranzas, procedemos a efectuar el análisis de conformidad al cuadro No. 41 relacionado que muestra la determinación de la Base Imponible como sigue:

Tabla 41

Cálculo del Límite del Deterioro de Cuentas Incobrables

Cuentas por cobrar comerciales	7'650,000
(-) Cuentas por cobrar de ejercicios anteriores	(250,000)
(-) Cuentas por cobrar de partes relacionadas (Grupo Económico Global)	(150,000)
Total base de cuentas por cobrar para limite	7'250,000
Porcentaje (anual) Limite de Deterioro de cuentas incobrables	1%
Límite del gasto anual Deterioro cuentas incobrables	72,500
Monto registrado de Deterioro de Cuentas Incobrables al 31/12/2019	200,000
Resultado:	Excede
	US\$ 127,500
Cuentas por cobrar comerciales	7'650,000
Porcentaje acumulado Limite de las cuentas por cobrar	10%
Límite acumulado de las cuentas por cobrar comerciales	765,000
Monto registrado de Deterioro Acum de las cuentas por cobrar comerciales	200,000
Resultado:	No excede

Como podemos observar, REMIENVASE S.A. ha procedido al registro de un gasto por concepto de deterioro de cuentas incobrables por un monto de US\$ 200,000 el cual al momento de verificar la deducibilidad conforme a lo establecido en el numeral 11 del art. 10 de la LRTI y su RLRTI, se puede confirmar que la compañía posee un excedente en gastos de deterioro de cuentas incobrables por un monto de US\$ 127,500 lo que resulta en un gasto no deducible que debe ser considerado para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del 2019.

Tabla 42

Gasto No Deducible Local - Deterioro Cuentas Incobrables

Ref	Concepto	Monto Registrado	Monto Real	Criterio	Gasto No Deducible
33	Deterioro Cuentas Incobrables	200,000	72,500	Excede	127,500

Nota: Referencia Estado de Resultado Integral 2019 – REMIENVASE S.A.

Propiedad, Planta y Equipo. - La información proporcionada por Industria REMIENVASE S.A. relacionados a los Activos Fijos de la compañía se conoce que, durante el ejercicio económico 2019 no se evidenciaron adquisiciones ni bajas de Propiedad, Planta y Equipo; estos se encuentran registrados a su costo histórico de adquisición y la compañía ha determinado el cálculo de su depreciación sobre base de estimación de su vida útil financiera. Adicionalmente, se registró una revaluación del tipo de activos Equipos por un valor de US\$ 1'000,000 por el cual se estimó una vida útil financiera adicional de 8 años ver tabla 43:

Al respecto, el numeral 7 del Art.10 de la Ley de Régimen Tributario Interno en concordancia con el numeral 6 del Art.28 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno reconoce como gasto deducible a:

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 (pp. 17-16).

De conformidad a lo establecido en la norma antes citada, para efectos del análisis tributario, la deducibilidad del gasto por depreciación de Propiedad, Planta y

Equipo, permite reconocer el costo histórico de los bienes, su vida útil, y su valoración técnica contable de acuerdo a su naturaleza, así como también, el reconocimiento de un mayor porcentaje por depreciación del bien por motivo de obsolescencia, uso excesivo o deterioro acelerado sujeto a revisión y por ende debidamente autorizado por el SRI. La norma establece el importe de depreciación de los activos fijos, los cuales no deberán superar los límites de deducibilidad anual como sigue:

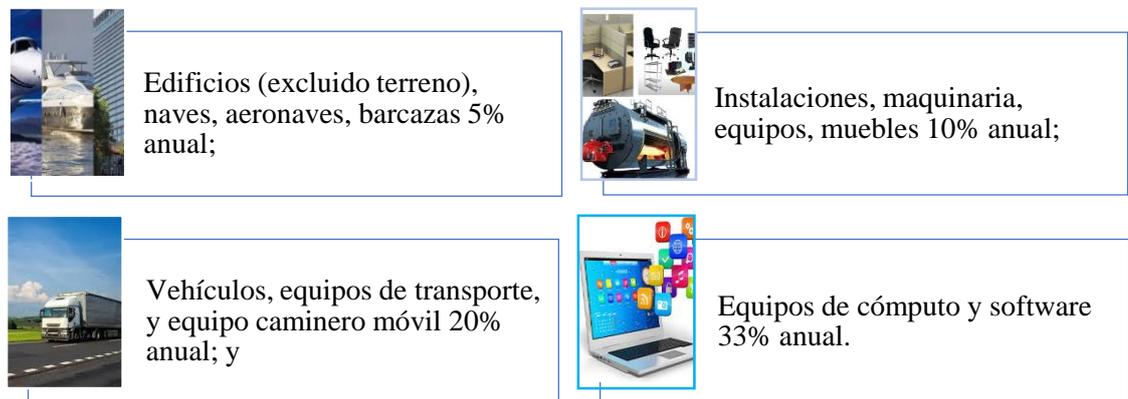


Figura 23: Porcentaje máximos de depreciación - Propiedad Planta y Equipo

Asimismo, el numeral 6, literal a, inciso 2 del Art 28 del RLRTI, establece que “en caso de que los porcentajes establecidos como máximos en este Reglamento sean superiores a los calculados conforme a la naturaleza de los bienes, la duración de su vida útil o la técnica contable, se aplicará estos últimos”; de igual forma señala en el literal f) “no reconocer como gasto deducible la depreciación que corresponde al reavalúo de la Propiedad, Planta y Equipo que se dé sobre el análisis de mediciones futuras; y por ende la asignación de un nuevo valor sobre activos fijos totalmente depreciados no serán objeto de depreciación” (pp. 28-29).

La entidad ha establecido el cálculo del límite de deducibilidad para la depreciación de los activos fijos que posee, en razón de un porcentaje financiero así:



Figura 24: Porcentaje de deducibilidad financiera - Depreciación Propiedad Planta y Equipo

Tabla 43

Importe en Libros del Valor de los Activos Fijos - REMIENVASE S.A.

Activos Fijos de la Compañía	Costo Histórico En US\$ (a)	Importe en Libros Depreciación Acumulada 31/12/2018 (b)	Revaluación Año 2019 (c)	Gastos registrados Según la Contabilidad de la Cía.			Importe en Libros Depreciación Acumulada 31/12/2019 (g) = (b) - (f)
				Depreciación Año 2019 (d)	Depreciación Reavalúo Año 2019 (e)	Depreciación Total Año 2019 (f) = (d) + (e)	
Maquinarias	12'000.000	2'905,395	-	1'000.000	-	1'000,000	1'905,395
Equipos	8'000.000	2'905,395	-	1'000.000	-	1'000,000	1'905,395
Vehículos	9'500.000	9'200,416	-	3'166,667	-	3'166,667	6'033,750
Edificios	500,000	24,212	-	8'333	-	8,333	15,878
Edificio Revaluado			1'000.000		125,000	125,000	-125,000
Total	30'000,000	15'035,417	1'000,000	5'175,000	125,000	5'300,000	9'735,417

Nota: El cuadro expresa el costo histórico de los Activos Fijos y correspondiente importe en libros conforme a los Estados Financieros de la industria REMIENVASE S.A.

A continuación, procedemos a efectuar el análisis comparativo del cálculo del límite de depreciación de los activos fijos de REMIENVASE S.A. según el numeral 6 del Art 28 de la LRTI con el límite de depreciación que para efectos de cálculo la compañía ha utilizado un porcentaje vida útil financiera como se muestra en el cuadro No. 44 como sigue:

Tabla 44

Cálculo del Límite de Depreciación Propiedad Planta y Equipo (PPE)

Tipo de Activo	Según RLRTI Art 28 # 6			Según Vida Útil financiera			Deprec. Deducible (g) Menor entre (c) y (f)	Según. Contabilidad (h)	Excedente (i) Sólo Si (h) > (g) (h) - (g)
	Costo (a)	% Máx. (b)	Dep. Anual (c) = (a) * (b)	Vida Útil (d)	% Financiero (e) = 1/(c)	Dep. Financiera (f) = (a) * (e)			
Maquinaria	12'000,000	10%	1'200,000	12	8.33%	1'000,000	1'000,000	1'000,000	-
Equipos	8'000,000	10%	800,000	8	12.50%	1'000,000	800,000	1'000,000	200,000
Vehículos	9'500,000	20%	1'900,000	3	33.33%	3'166,667	1'900,000	3'166,667	1'266,667
Edificio	500,000	5%	25,000	60	1.67%	8,333	8,333	8,333	-
Total	30'000,000		3'925,000			5'175,000	3'708,333	5'175,000	1'466,667
Equipos Revaluación	1'000,000			8	12.50%	125,000		125,000	125,000

Como podemos observar en la tabla precedente, se muestra un comparativo del cálculo de la base contable con la base fiscal para cada tipo de activo fijo. De acuerdo a lo expresado por la norma se reconocerá el menor resultado de entre ambas bases para la determinación del gasto deducible, en razón que si el porcentaje es menor al porcentaje máximo conforme a la norma “prevalecerá el primero”. REMIENVASE S.A., registra en su contabilidad el importe depreciable de sus activos fijos calculado sobre una vida útil financiera al 31 de diciembre del 2019 como sigue: Maquinarias y Edificios registran un gasto de depreciación anual en sus libros contables por un monto de US\$ 1'000,000 y US\$ 8,333 respectivamente, los cuales no excede el cálculo de la depreciación anual según la norma tributaria; mientras que los Equipos y Vehículos registran una depreciación anual en sus libros contables por un monto de US\$ 1'000,000 y US\$ 3'166,667 respectivamente, el cual al momento de verificar la deducibilidad conforme a los establecido en el numeral 7 del art. 10 de la LRTI y su RLRTI se confirmó que la compañía posee un excedente (GND) por depreciación de Equipos por un monto de US\$ 200,000 y por depreciación de vehículos por un monto de US\$ 1'266,667 respectivamente.

Adicionalmente, se muestra en libros, el registro de un reavalúo de Equipos, por un monto de US\$ 1'000,000 cuyo gasto de depreciación anual representa US\$ 125,000, y en disposición del Art 10, numeral 7, inciso 4 de la LRTI, expresa que “cuando un contribuyente haya procedido a la revaluación de activos la depreciación correspondiente dicho reavalúo no será deducible”. Por lo tanto, se considera un gasto no deducible para efectos de la determinación de la Base Imponible.

Deducibilidad de la Depreciación de Vehículos. - REMIENVASE S.A registra en sus libros contables Activos Fijos como vehículos, montacargas, unidades de transporte de personal, camiones de entrega, entre otros a su haber por un monto total de US\$ 9'500,000.

REMIENVASE S.A., mantiene vehículos para la administración de la compañía al 1 de enero del 2019 por montos superiores a los límites establecidos en el numeral 18 del Art 10 LRTI, el cual señala que:

Si el avalúo del vehículo a la fecha de adquisición, supera los US\$ 35.000 de acuerdo a la base de datos del SRI para el cálculo del Impuesto anual a la

propiedad de vehículos motorizados de transporte terrestre, no aplicará esta deducibilidad sobre el exceso, a menos que se trate de vehículos blindados y aquellos que tengan derecho a exoneración o rebaja del pago del Impuesto anual a la propiedad de vehículos motorizados, contempladas en los artículos 6 y 7 de la Ley de Reforma Tributaria publicada en el Registro Oficial Suplemento 325 de 14 de mayo de 2001. (p. 22)

Al respecto de cita precedente, el art 6 y 7 de la Ley de Reforma Tributaria denota los tipos de vehículos que se encuentran exentos y por consiguiente se acogen a la reducción del impuesto como sigue:

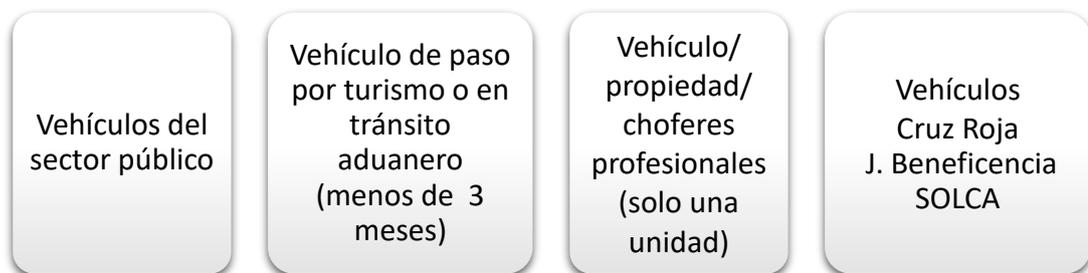


Figura 25 Tipo de vehículo exentos del pago Impuesto a la. Renta. Tomado de la Ley de Reforma Tributaria, numeral 6. Congreso Nacional, (2016)

Por consiguiente, en su art 7 de la mencionada ley establece las siguientes rebajas del impuesto:

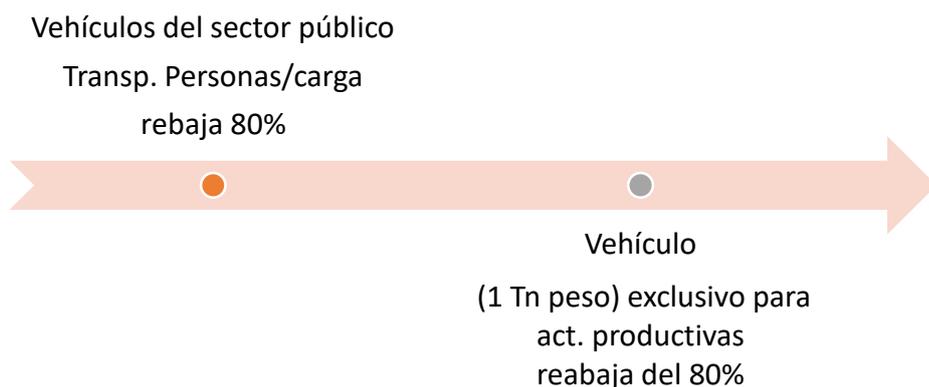


Figura 26 Tipo de vehículo que aplican reducción del impuesto.. Tomado de la Ley de Reforma Tributaria, numeral 7. Congreso Nacional, (2016)

Los montacargas, transporte de personal, camiones de entrega, entre otros, poseen un costo de adquisición de US\$ 9'150,000, y por tanto contribuyen

directamente a la actividad económica generadora de la renta; en concordancia no es considerado un exceso que supere los US\$ 35,000 por tratarse de vehículos que cuentan con el derecho de la exoneración y rebaja al Impuesto Anual a la Propiedad de Vehículos Motorizados, de acuerdo con el literal b del Art 7 de la Ley de Reforma Tributaria Impuesto a los Vehículos.

A continuación, se muestra en detalle el análisis y determinación del exceso en el límite de deducibilidad de la depreciación

Se procede a calcular el límite de deducibilidad de los vehículos adquiridos por REMIENVASE S.A., tanto para uso administrativo como para uso de la planta industrial el cual se detalla un análisis comparativo de su depreciación en libros sobre la base de cálculo estimada en la vida útil financiera que mantiene por un monto de US\$ 3'166,667 con el cálculo de la base fiscal por un monto de US\$ 1'900,000. Por lo tanto, se puede comprobar que existe una depreciación en exceso por un monto de US\$ 1'266,667, el cual ya fue considerado un Gasto No Deducible para la determinación de la Base Imponible del 2019, según la tabla 45.

Tabla 45

Cálculo del Límite de Deducibilidad de la Depreciación de Vehículos

#	Modelo de Vehículo	Costo Histórico	Clasificación		Depreciación según su Vida Útil (a)	Gasto Deducible		Gasto No Deducible	
						20% Deprec. según Art 28 del RLRTI (b)	Depreciación sobre el Exceso (c) = (a) - (b)	Exceso > 35000 (d)	Gasto No Deducible Total (e) = (c) + (d)
1	Mazda	60,000	Deducible	35,000	11,667	7,000	4,667	-	4,667
			No Deducible	25,000	8,333	5,000	3,333	5,000	8,333
2	KIA MOTOR	50,000	Deducible	35,000	11,667	7,000	4,667	-	4,667
			No Deducible	15,000	5,000	3,000	2,000	3,000	5,000
3	TOYOTA	60,000	Deducible	35,000	11,667	7,000	4,667	-	4,667
			No Deducible	25,000	8,333	5,000	3,333	5,000	8,333
4	AUDI	180,000	Deducible	35,000	11,667	7,000	4,667	-	4,667
			No Deducible	145,000	48,333	29,000	19,333	29,000	48,333
5	Montacargas.....	9'150,000	Deducible	9'150,000	3'050,000	1'830,000	1'220,000	-	1'220,000
Total		9'500,000		9'500,000	3'166,667	1'900,000	1'266,667	42,000	1'308,667

Nota: REMIENVASE utiliza una depreciación calculada sobre su vida útil financiera a 3 años (Acelerada – No deducible). Según Art 10, numeral 18. inciso 4 LRTI reconoce el Límite de deducibilidad de hasta 35,000 para Depreciación de Vehículos.

Tabla 46

Gasto No Deducible Local - Depreciación de Propiedad, Planta y Equipo

Ref	Concepto	Depreciación Registrada	Depreciación Deducible	Criterio	Gasto No Deducible
25	Depreciación de Vehículos	3'166,667	1'900,000	Excede	1'266,667
22	Depreciación de Equipos	1'000,000	800,000	Excede	200,000
23	Depr. de Equipo (reavalúo)	125,000	0	GND	125,000
25a	Depreciación Vehículos > 35,000	42,000	0	GND	42,000

Nota: Ref. Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria 2019 – REMIENVASE S.A.

Activos Intangibles. - De acuerdo a la información financiera de REMIENVASE S.A., se conoce que los Activos Intangibles de vida útil finita corresponden a US\$ 2'000,000 mientras que los Activos Intangibles de vida útil indefinida fueron de US\$ 6'000,000. Se conoce que los Activos Intangibles de vida útil finita se amortizan a razón de 10 años de acuerdo al contrato.

Al respecto, del Art.12 de la Ley de Régimen Tributario Interno en concordancia con el numeral 7, literal a) del Art.28 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno establece que:

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 (...) (pp. 25-26).

De conformidad a lo establecido en la norma citada precedentemente, para efectos de analizar la deducibilidad, se reconocerá la amortización de los activos intangibles de vida útil finita, a diferencia de los activos intangibles de vida útil indefinida que de acuerdo a la norma no reconoce el deterioro de este tipo de Activos no Corrientes como gasto deducible. La norma establece como límite un plazo mínimo

de cinco años para el reconocimiento del activo amortizable, a partir del primer año en que la empresa genere ganancias operacionales.

En dicho caso, procedemos a efectuar el análisis relacionado con la determinación de la Base Imponible como sigue:

Tabla 47

Cálculo de la Amortización de los Activos Intangibles de Vida Útil Finita

Activos Intangibles	Monto	Descripción	Norma Tributaria
Intangibles de Vida Útil Finita	2'000,000	Amortizable	RLTI Art 28 # 7
Intangibles de Vida Útil Indefinida	<u>6'000,000</u>	No Amortizable	Art 12 LRTI
Total	8'000,000		
Plazo del contrato		10	años
Límite del cálculo de Amortización según contrato		200,000	
Gasto de Amortización registrado		350,000	
Gasto no deducible en exceso		150,000	

Como podemos observar en el cálculo en referencia, REMIENVASE S.A., ha procedido al registro de un gasto por concepto de amortización de activos intangibles de vida útil finita por un monto de US\$ 2'000,000 a 10 años (plazo del contrato), el cual al momento de verificar la deducibilidad conforme a lo establecido en el numeral 12 de la LRTI y su RLRTI, se puede confirmar que la compañía posee un excedente en gastos de amortización de activo intangible de vida útil finita por un monto de US\$ 150,000; lo que resulta en un gasto no deducible que debe ser considerado para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del 2019.

Gasto No Deducible Local - Amortización de Intangibles de Vida Útil Finita

Tabla 48

Gasto No Deducible Local - Amortización de Intangibles de Vida Útil Finita

Ref	Concepto	Monto Registrado	Monto amortizable	Excede/No Excede	Gasto No Deducible
26	Amortización de Intangibles de vida útil finita en exceso	350,000	200,000	Excede	150,000

Nota: Referencia Estado de Resultado 2019 - REMIENVASE.

Pérdida por Deterioro de Activo Intangible. - El Art 12 de la LRTI, establece que:

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. (p. 26).

Como podemos observar REMIENVASE S.A. ha procedido al registro de un gasto por concepto de Pérdida por Deterioro de Activos Intangibles de vida útil indefinida por un monto de US\$ 100,000 en el Estado de Resultado Integrales al 2019, el cual al momento de verificar la deducibilidad conforme a lo establecido en el Art 12 de la LRTI y por tanto, de acuerdo con la norma, **el Deterioro de Activos Intangibles de Vida Útil Indefinida se consideran Diferencias Permanentes** y en consecuencia son Gastos No Deducibles para efectos del cálculo de la Base Imponible y determinación el Impuesto a la Renta del 2019.

Tabla 49

Gasto No Deducible - Pérdida por Deterioro de Activo Intangible de Vida útil Indefinido

Ref	Concepto	Gasto No Deducible
27	Pérdida por Deterioro de Activo Intangible Indefinido	100,000

Nota: Pérdida por Deterioro de Activo Intangible registrado por REMIENVASE S.A. en el estado de Resultados Integrales al 2019

Obligaciones Financieras del Exterior. - Las obligaciones financieras del exterior constituye un préstamo con una parte relacionada sobre el cual la compañía efectuó únicamente retención en la fuente sobre la tasa autorizada del Banco Central del Ecuador y no sobre el excedente a dicha tasa por un monto de US\$ 250,000; y se conoce que la tasa del préstamo suscrita con la Compañía Relacionada fue del 10% mientras que la tasa del Banco Central del Ecuador para créditos externos fue del 8%.

Al respecto, el numeral 2 del Art.10 de la Ley de Régimen Tributario Interno en concordancia con el inciso II del Art.30 Deduciones por Pagos al Exterior del RLRTI establece que:

Los intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio, así como los gastos efectuados en la constitución, renovación o cancelación de las mismas, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente. No serán deducibles los intereses en la parte que exceda de la tasa que sea definida mediante Resolución por la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera, así como tampoco los intereses y costos financieros de los créditos externos no registrados en el Banco Central del Ecuador (...) (p.16).

De conformidad a lo establecido en la norma antes citada, para efectos de analizar la deducibilidad de las obligaciones financieras del exterior, sobre créditos realizados con partes relacionadas, la entidad debe reconocer si cumple con los requisitos para reconocer la deducibilidad del gasto, como sigue: (a) si el crédito es adquirido con fines del giro del negocio; (b) tasa actual definida por resolución por el organismo de control financiero competente aplicable al crédito externo a la fecha de registro en el Banco Central del Ecuador (BCE); (c) el crédito y sus pagos deben ser registrado en el BCE; y (d) la cual no debe exceder el 300% de la relación deuda/patrimonio. Al respecto, de acuerdo con los registros del Estado de Situación Financiera de REMIENVASE S.A. corresponde a US\$ 12'500,000 / 76'171,357 equivalente al 16.41%, (en sociedades no exceder el 300%).

En dicho caso, procedemos a efectuar el análisis relacionado con la determinación de la Base Imponible como sigue:

Datos:

Fecha del Préstamo:	1 de enero 2019
Préstamo:	12.500.000
Patrimonio:	76'171,357
Relación Deuda / Patrimonio:	16.41%

Tabla 50

Análisis de la Deducibilidad de las Obligaciones Financieras del Exterior

Capital (a)	Tasa (b)	Gasto Financiero (c) = (a) * (b)	Retención (d)	Monto Ret. Fte (e) = (c) * (d)
12'500,000	8%	1'000,000	25%	250,000
	<u>2%</u>	<u>250,000</u>	0%	0
Total	10%	1'250,000		250,000

De acuerdo al cálculo en referencia, REMIENVASE S.A., se ha procedido al registro de un Gasto Financiero proveniente de un Préstamo con partes Relacionadas en el Exterior por un monto de US\$ 1'250,000 a una tasa establecida en el contrato del 10%, el cual al momento de verificar la deducibilidad conforme a lo establecido en el numeral 2 del art. 10 de la LRTI y su RLRTI, se puede confirmar que la compañía posee un excedente del 2% sobre la tasa fijada por el BCE, (8%), reconociendo por así un Gasto Financiero proveniente de Préstamo en el Exterior (intereses pagados) equivalente a éste exceso por un monto de US\$ 250,000 lo que resulta en un gasto no deducible que debe ser considerado para efectos de la Base Imponible y determinación del Impuesto a la Renta del 2019. Así mismo, deberá de efectuar el pago de la retención al 2% de la tasa excedente, con perjuicio de que dicho gasto ya es No Deducible.

Tabla 51

Gasto No Deducible Local - Gasto Financiero por Préstamo Proveniente del Exterior

Ref	Concepto	Capital	Tasa (excede)	Gasto Financiero (Intereses)	Criterios	
41	Gasto Financiero-Préstamo Proveniente del Exterior	12'500,000	2%	250,000	Excede	Gasto No Deducible

Nota: Referencia Estado de Resultado Integral 2019 – REMIENVASE S.A.

Provisión de Jubilación Patronal y Desahucio. – REMIENVASE S.A. registra en sus libros contables una Provisión de Jubilación Patronal y Desahucio que, de acuerdo a lo establecido en el correspondiente estudio actuarial, refleja un importe acumulado en libros al 31/12/2018 por US\$ 3'500,000 y US\$ 700,000 respectivamente. Durante el ejercicio económico 2019 obtuvo el informe de actuarios independientes (registrado en la Superintendencia de Compañías), en donde se pudo visualizar el movimiento de la cuenta Jubilación Patronal y Desahucio, el cual resulta en un importe en Libros al 31/12/2019 de US\$ 4'500,000 y US\$ 1'200,000, respectivamente. El resumen del movimiento actuarial fue como sigue a continuación:

Tabla 52

Movimiento de la Cuenta Jubilación Patronal y Desahucio al 31/12/2019

Descripción	Jubilación Patronal	Desahucio
Saldo Inicial 31/12/2018	3'500,000	700,000
Provisión	1'000,000	500,000
Saldo Final 31/12/2019	4'500,000	1'200,000

Al respecto, el numeral 13 del Art.10 de la Ley de Régimen Tributario Interno en concordancia con el numeral 1, literal f), del Art.28 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno establece que:

Los pagos efectuados por concepto de desahucio y de pensiones jubilares patronales, conforme a lo dispuesto en el Código del Trabajo, que no provengan de provisiones declaradas en ejercicios fiscales anteriores, como deducibles o no, para efectos de impuesto a la renta, sin perjuicio de la obligación del empleador de mantener los fondos necesarios para el cumplimiento de su obligación de pago de la bonificación por desahucio y de jubilación patronal (p.20)

De conformidad a lo establecido en la norma citada precedentemente, a efectos de analizar la deducibilidad del Gasto por Jubilación Patronal y Desahucio, REMIENVASE S.A., 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 y hasta por el monto efectivamente pagado.

A continuación, se analiza el movimiento de la provisión por Jubilación Patronal y Desahucio como sigue:

- Al 1 de enero de 2018, la compañía REMIENVASE S.A. mantiene una provisión por jubilación patronal por US\$ 3'500,000 y provisión por desahucio por US\$ 700,000 por los empleados que mantenía en nómina a esa fecha.
- Durante el año 2019, la compañía realizó una Provisión de Jubilación Patronal por US\$ 1'000,000:

- Dentro del 2019, la compañía realizó una Provisión de Desahucio por US\$ 500,000;
- Durante el período fiscal 2019 REMIENVASE S.A., no realizó el pago de las pensiones jubilares y desahucio
- La política de la compañía es registrar todas las liquidaciones contra las cuentas de pasivo de jubilación patronal y desahucio

En dicho caso, procedemos a efectuar el análisis relacionado con la determinación de la Base Imponible como sigue:

Tabla 53

Papel de Trabajo - Provisión por Jubilación Patronal - REMIENVASE S.A. al 2019

Cuenta	Importe en Libros 31/12/2019	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Tarifa I.R.	Activo por Impuesto Diferido
Provisión Patronal Jubilación	4'500,000	1'000,000	3'500,000	26.69%	934,010

Nota: La política de la compañía es registrar todas las liquidaciones contra las cuentas de pasivo de jubilación patronal y desahucio. Estado de Resultado 2019 - REMIENVASE.

Tabla 54

Papel de Trabajo - Provisión por Desahucio - REMIENVASE S.A. al 2019

Cuenta	Importe en Libros 31/12/2019	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Tarifa I.R.	Activo por Impuesto Diferido
Provisión Desahucio	1'000,000	500,000	700,000	26.69%	186,802

Nota: La política de la compañía es registrar todas las liquidaciones contra las cuentas de pasivo de jubilación patronal y desahucio. Resultado 2019 - REMIENVASE.

Como podemos observar en los cálculos en referencia, REMIENVASE S.A. ha procedido al registro de un gasto por concepto de provisión por jubilación patronal y desahucio por un monto de US\$ 1'000,000 y US\$ 500,000 respectivamente; el cual al momento de verificar la deducibilidad conforme a lo establecido en el numeral 13 del art. 10 de la LRTI y su RLRTI, se puede confirmar que la compañía posee un excedente en gastos de provisión por jubilación patronal y desahucio por un monto de US\$ 1'000,000 y US\$ 500,000 respectivamente; lo que resulta en un gasto no

deducible que debe ser considerado para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del 2019, en resumen queda expresado como sigue:

Tabla 55

Gasto No Deducible Local - Provisión por Jubilación Patronal y Desahucio

Ref	Concepto	Provisión Registrada	Criterio	Gasto No Deducible
36	Provisión por jubilación patronal	1'000,000	Excede	1'000,000
37	Provisión por desahucio	500,000	Excede	500,000

Nota: Referencia Estado de Resultado Integral 2019 – REMIENVASE S.A.

Honorarios Profesionales. - La cuenta Honorarios Profesionales incluye gastos que no se encuentran soportados en un comprobante de venta que no reúnen los requisitos de la LRTI y su RLRTI por **US\$ 130,000**

Al respecto, el numeral 7 del Art.35 Gastos No Deducibles del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno establece que: “No podrán deducirse de los ingresos brutos, los costos y gastos no sustentados en los comprobantes de venta autorizados por el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención” (...) (p.46)

De conformidad a lo establecido en la norma citada precedentemente, para efectos de analizar la deducibilidad del gasto y acreditarse el crédito tributario, el costo o gasto debe estar justificado en comprobante de venta autorizado por la administración tributaria local

En dicho caso, procedemos a efectuar el análisis relacionado con la determinación de la Base Imponible como sigue:

Tabla 56

Gasto No Deducible Local - Honorarios Profesionales no Soportado en Comprobantes de Venta autorizado

Ref	Concepto	Monto Registrado	Gasto No Deducible
12	Honorarios Profesionales	3'500,000	130,000

Nota: Referencia Estado de Resultado Integral 2019 – REMIENVASE S.A.

Como podemos observar, REMIENVASE S.A. ha procedido al registro de un gasto por Honorarios profesionales por un monto de US\$ 130,000 el cual al momento de verificar la deducibilidad de gasto, conforme a lo establecido en el numeral 7, Art. 35 del RLRTI, se puede observar que el gasto referido no se encontraba soportado en un comprobante de venta autorizado que sustente la prestación del servicio lo que resulta en un gasto no deducible que debe ser considerado para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del 2019.

Arrendamiento Mercantil. - La cuenta incluye pagos en efectivo de una factura por un monto de US\$ 10,000.

Al respecto, del inciso 3, Art.103 Emisión de Comprobantes de Ventas señalado dentro de la LRTI señala que:

Sobre operaciones de más de mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$ \$ 1,000.00), gravadas con los impuestos a los que se refiere esta Ley se establece la obligatoriedad de utilizar a cualquier institución del sistema financiero para realizar el pago, a través de giros, transferencias de fondos, tarjetas de crédito y débito, cheques o cualquier otro medio de pago electrónico (...) (p.110).

De conformidad a lo establecido en la norma citada precedentemente, para efectos de analizar la deducibilidad del gasto en referencia, es necesario verificar que se esté cumpliendo con la obligatoriedad de utilizar cualquiera de los medios de pago enunciados dentro del sistema financiero en transacciones que incluyan pagos iguales o superiores a US\$ 1,000 para efectos de corresponder la deducibilidad del costo o gasto; y hacer uso del crédito tributario a favor del contribuyente para la determinación del Impuesto a la Renta.

Tabla 57

Gasto No Deducible Local - Pago de Arrendamiento Mercantil sin Utilización del Sistema Financiero

Ref	Concepto	Monto Registrado	Gasto No Deducible
13	Arrendamiento Mercantil	3'200.000	10,000

Nota: Referencia Estado de Resultado Integral 2019 – REMIENVASE S.A.

Como podemos observar, REMIENVASE S.A. ha procedido al registro de un gasto por Arrendamiento Mercantil por un monto de US\$ 3'200,000 el cual al momento de verificar la deducibilidad del gasto, conforme a lo establecido en el inciso tres, Art.103 señalado dentro de la LRTI de aplicación, se puede observar el gasto de un servicio de arrendamiento por el valor de US\$ 10,000, el mismo fue pagado en efectivo ; y no a través de un medio de pago dentro del sistema financiero; lo que resulta en un gasto no deducible y no sustenta crédito tributario por concepto de IVA para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del 2019.

Mantenimiento. - La cuenta incluye una factura por un monto de US\$ 10,000 no soportado en comprobante de venta

Al respecto, el numeral 7 del Art.35 Gastos No Deducibles del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno establece que: “No podrán deducirse de los ingresos brutos, los costos y gastos no sustentados en los comprobantes de venta autorizados por el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención” (...) (p.46).

De conformidad a lo establecido en la norma citada precedentemente, para efectos de analizar la deducibilidad del gasto y acreditarse el crédito tributario, el costo o gasto debe estar justificado en comprobante de venta autorizado por el SRI.

Se procede a efectuar el análisis para la determinación de la Base Imponible como sigue:

Tabla 58

Gasto No Deducible Local - Mantenimiento no Sustentado en Comprobante de Venta

Ref	Concepto	Monto Registrado	Gasto No Deducible
14	Mantenimiento	1'100.000	10,000

Nota: Referencia Estado de Resultado Integral 2019 – REMIENVASE S.A.

Como podemos observar, REMIENVASE S.A. ha procedido al registro de un gasto administrativo por mantenimiento por un monto total de US\$ 1'100,000 el cual al momento de verificar la deducibilidad de gasto, conforme a lo establecido en el numeral 7, Art. 35 del RLRTI, se puede observar que el registro incluye un factura por un monto de US\$ 10,000 no soportado en un comprobante de venta autorizado

que sustente la prestación del servicio lo que resulta en un gasto no deducible y no sustenta crédito tributario para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del 2019.

Transporte. - La cuenta incluye una factura por un monto de US\$ 35,000 no soportado en comprobante de venta

Al respecto, el numeral 7 del Art.35 Gastos No Deducibles del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno establece que: “No podrán deducirse de los ingresos brutos, los costos y gastos no sustentados en los comprobantes de venta autorizados por el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención” (...) (p.46).

De conformidad a lo establecido en la norma citada precedentemente, para efectos de analizar la deducibilidad del gasto y acreditarse el crédito tributario, el costo o gasto debe estar justificado en comprobante de venta autorizado por el SRI.

Se procede a efectuar el análisis para la determinación de la Base Imponible como sigue:

Tabla 59

Gasto No Deducible Local - Transporte no Sustentado en Comprobante de Venta

Ref	Concepto	Monto Registrado	Gasto No Deducible
16	Transporte	900,000	35,000

Nota: Referencia Estado de Resultado Integral 2019 – REMIENVASE S.A.

Como podemos observar, REMIENVASE S.A. ha procedido al registro de un gasto por Transporte por un monto total de US\$ 900,000 el cual al momento de verificar la deducibilidad del gasto, conforme a lo establecido en el numeral 7, Art. 35 del RLRTI de aplicación, se puede observar que el registro incluye una factura por US\$ 35,000 no soportado en un comprobante de venta autorizado que sustente la prestación del servicio lo que resulta en un gasto no deducible y no sustenta crédito tributario para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del 2019.

Repuestos. - La cuenta repuestos incluye transacciones cuyos comprobantes de ventas no cumplen los requisitos de llenado establecidos por la LRTI y su RLRTI el monto asciende a US\$ 20,000.

Al respecto, el Art.10 del Reglamento de Comprobante de Venta, Retención y Complementarios en concordancia con el numeral 7 del Art.35 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno señala que:

Para sustentar costos y gastos del adquirente de bienes o servicios, a efectos de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, se considerarán como comprobantes válidos los determinados en este reglamento, siempre que cumplan con los requisitos establecidos en el mismo y permitan una identificación precisa del adquirente o beneficiario (...) (p. 7).

De conformidad a lo establecido en la norma citada precedentemente, los comprobantes de venta o factura se considerarán válidos y justificarán costos o gastos para efectos de determinación del Impuesto a la Renta o crédito tributario para los fines pertinentes siempre que estos se encuentren pre impresos, pre numerados y cumplan con los requisitos y características por parte del emisor de la factura y en concordancia cumplan con los requisitos de llenado para la factura como lo señala el Art 19 del Reglamento de Comprobantes de Ventas y Retenciones como sigue:

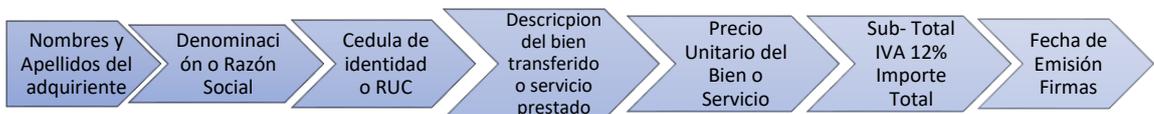


Figura 27: Requisitos de llenado para facturas

Se procede a efectuar el análisis para la determinación de la Base Imponible como sigue:

Tabla 60

Gasto No Deducible Local- Facturas de Repuestos que no Cumplen los Requisitos de Llenado de la LRTI y su RLRTI

Ref	Concepto	Monto Registrado	Gasto No Deducible
18	Repuestos	725.000	20,000

Nota: Referencia Estado de Resultado Integral 2019 – REMIENVASE S.A

Como podemos observar, REMIENVASE S.A. ha procedido al registro de un gasto administrativo por Repuestos por un monto total de US\$ 725,000 el cual al momento de verificar la deducibilidad del gasto, conforme a lo establecido en el Art. 10 y 19 del Reglamento de Comprobante de Venta, Retención y Complementarios en

concordancia con la LRTI y RLRTI, se puede observar el registro por un monto por US\$ 20,000 correspondiente a una factura que no cumplía con los requisitos de llenado para que sustenten costos y gastos lo que resulta en un gasto no deducible para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del 2019.

Baja de Inventarios. - La cuenta incluye una transacción relacionada con una declaración juramentada de una pérdida por baja de inventario registrada en el ejercicio fiscal 2019 pero la declaración juramentada fue inscrita y emitida por la notaria en fecha febrero del ejercicio económico siguiente (2020). La baja incluida en el saldo de dicha cuenta fue por un monto de US\$ 30,000

En relación, al numeral 8 Pérdidas, literal b), Art. 28 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno establece que:

Las pérdidas por las bajas de inventarios se justificarán mediante declaración juramentada realizada ante un notario o juez, por el representante legal, bodeguero y contador, en la que se establecerá la destrucción o donación de los inventarios a una entidad pública o instituciones de carácter privado sin fines de lucro con estatutos aprobados por la autoridad competente. En el acto de donación comparecerán, conjuntamente el representante legal de la institución beneficiaria de la donación y el representante legal del donante o su delegado. Los notarios deberán entregar la información de estos actos al Servicio de Rentas Internas en los plazos y medios que éste disponga (...) (pp. 28-27).

De conformidad a lo establecido en la norma citada precedentemente, para efectos de analizar la deducibilidad en el caso de una pérdida por baja de inventario para que ésta transacción tenga validez debe incluir la declaración juramentada y sus condiciones.

Se procede a efectuar el análisis para la determinación de la Base Imponible como sigue
Tabla 61

Gasto No Deducible Local - Baja de Inventarios dentro del ejercicio fiscal 2019 y soportada en Declaración Juramentada en febrero del 2020

Ref	Concepto	Monto Registrado	Gasto No Deducible
30	Baja de inventarios	30.000	30,000

Nota: Referencia Estado de Resultado Integral 2019 – REMIENVASE S.A.

De acuerdo, REMIENVASE S.A. ha procedido a un registro de los gastos por concepto de una Baja de inventarios de repuestos por un monto de US\$ 30,000 el cual al momento de verificar la deducibilidad de gasto, conforme a lo establecido en el numeral 8, literal b), art. 28 del Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, se puede observar que el registro de la transacción de la baja de inventario (ejercicio fiscal 2019), no corresponde a la fecha de emisión e inscripción de la declaración juramentada (febrero del 2020) por lo que resulta en un gasto no deducible por US\$30,000 para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del 2019.

Sueldos y Salarios de Personal. - De acuerdo a la revisión, se determinó que un 5% corresponden a remuneraciones no aportadas al IESS. Cabe recalcar que los beneficios sociales presentados en el Estado Resultado Integral corresponden sobre una base aportable.

Al respecto, el numeral 9 del Art.10 de la LRTI en concordancia con el numeral 1 del Art.28 del RLTI establece:

Los sueldos, salarios y remuneraciones en general; los beneficios sociales; la participación de los trabajadores en las utilidades; las indemnizaciones y bonificaciones legales y otras erogaciones impuestas por el Código de Trabajo, en otras leyes de carácter social, o por contratos colectivos o individuales, así como en actas transaccionales y sentencias, incluidos los aportes al seguro social obligatorio; también serán deducibles las contribuciones a favor de los trabajadores para finalidades de asistencia médica, sanitaria, escolar, cultural, capacitación, entrenamiento profesional y de mano de obra.

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

Si la indemnización es consecuencia de falta de pago de remuneraciones o beneficios sociales solo podrá deducirse en caso que sobre tales

remuneraciones o beneficios se haya pagado el aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (...) (p.18).

De conformidad a lo establecido en la norma citada precedentemente, para efectos de analizar la deducibilidad de los Sueldos y Salarios del Personal, Beneficios Sociales, Aportes patronales al IESS, Indemnizaciones laborales; la entidad debe de determinar si el registro contable de las transacciones incluidas en el casillero 7040 Sueldos y Salarios que constituyen materia gravada del IESS, se encontraron sujetas al pago de las aportaciones personales y patronales del IESS, y que esta información sea consistente con la base de datos de la nómina de la compañía a la fecha de análisis, de igual forma los beneficios sociales e indemnizaciones laborales sean reportados y subidos al portal del Ministerio de Relaciones Laborales conforme a lo dispuesto por el Código de Trabajo y bajo estas observaciones permita sustentar la deducibilidad del gasto.

Se procede a efectuar el análisis para la determinación de la Base Imponible como sigue

Tabla 62

Análisis de la Deducibilidad del Gasto Sueldos y Remuneraciones

Concepto	Monto Registrado en libros (a)	% Remuneraciones No aportadas IESS (b)	Valor No Aportado (c) = (a) * (b)	Criterio
Sueldos y Salarios de Personal	7'500.000	5%	375.000	Gasto No Deducible

Como podemos observar en el cálculo en referencia, REMIENVASE S.A. ha procedido al registro de un gasto por concepto de Sueldos y Salarios de Personal por un monto de US\$ 7'500,000 el cual al momento de verificar la deducibilidad conforme a lo establecido en el numeral 9 del art. 10 de la LRTI y la RLRTI, se puede confirmar dentro del cruce de información con los roles de pago, la existencia de un porcentaje equivalente no aportado al IESS del 5% sobre la base de registro contable de remuneraciones por un valor de US\$ 375.000, cifra que resulta en un gasto no deducible al momento de determinar el Impuesto a la Renta del 2019 como se demuestra a continuación:

Tabla 63

Gasto No Deducible Local - Deducibilidad de Remuneraciones a Empleados

Ref	Concepto	Valor en libros	Gasto Deducible	Gasto No Deducible
8	Sueldos y Salarios de Personal	7'500,000	7'125,000	375,000

Nota: Referencia Estado de Resultado Integral 2019 – REMIENVASE S.A.

Promoción y Publicidad. - El saldo incluye gastos de patrocinio cultural a obras de representación teatral presentadas en el auditorio del “Teatro Sánchez Aguilar”, por un monto de US\$1'500,000; difusión del producto en el Mercado europeo por US\$ 860,000.

Al respecto, el numeral 19 del Art.10 de la Ley de Régimen Tributario Interno en concordancia con el numeral 11, Art.28 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno establece:

Los costos y gastos por promoción y publicidad de conformidad con las excepciones, límites, segmentación y condiciones establecidas en el Reglamento.

No podrán deducirse los costos y gastos por promoción y publicidad aquellos contribuyentes que comercialicen alimentos preparados con contenido hiperprocesado. Los criterios de definición para ésta y otras excepciones que se establezcan en el Reglamento, considerarán los informes técnicos y las definiciones de la autoridad sanitaria cuando corresponda (...) (p. 22).

De conformidad a lo establecido en la norma citada precedentemente, para efectos de analizar la deducibilidad del gasto de Promoción y Publicidad, la entidad debe de determinar el importe del límite máximo deducible y de acuerdo a qué desembolsos no será aplicable el límite como sigue:

- Límite máximo de deducibilidad 20 % del total de ingresos gravados del contribuyente;
- Gastos de publicidad incurridos por micro y pequeñas empresas, incluidas las personas naturales, excepto bienes y servicios producidos o importados por terceros;

- Cuando la actividad del contribuyente sea la prestación de servicios por publicidad promoción;
- Oferta de turismo interno y receptivo; y
- Promoción y publicidad sobre oferta de bienes y servicios de producción nacional en mercados extranjeros.

En lo que respecta al límite máximo aplicable al gasto de deducibilidad por Promoción y Publicidad es el 20%, calculado sobre el total de ingresos gravados de acuerdo al saldo en libros de la compañía REMIENVASE S.A., por lo tanto, basados en el cálculo, el límite no debe exceder de US\$ **53'410,820**. Se observó que dentro del saldo de la cuenta Publicidad y Promoción por un monto de US\$ 18'000,000 incluye desembolsos por patrocinio cultural por US\$ 1'620,000; y difusión del producto en el mercado europeo por US\$ 860,000 los cuales no son aplicables dentro del gasto de publicidad de acuerdo al RLRTI por lo expuesto en cita precedente.

Se procede a efectuar el análisis para la determinación de la Base Imponible como sigue:

Tabla 64

Calculo del Límite de Gastos de Promoción y Publicidad

Total Ingresos de Actividades Ordinarias	268'000,320	
Total Otros Ingresos	<u>2'564,880</u>	
Total de Ingresos		270'565,200
Exportaciones de servicios a no residentes sujetos a imposición	(2'500,000)	
Dividendos procedentes de sociedades ecuatorianas	(923,450)	
Reembolsos por liquidación de seguros de daño emergente	<u>(87,650)</u>	
(-) Total Ingresos exentos		<u>(3'511,100)</u>
Total Ingresos Gravados		267'054,100
Porcentaje Límite máximo de Gastos de Promoción y Publicidad		20%
Límite del Gasto de Promoción y Publicidad		53'410,820
Saldo del Gastos de promoción y Publicidad en libros		18'000,000
(-) Patrocinio cultural, artístico o deportivo		(1'620,000)
(-) Promoción de producto nacional en mercado externo		(860,000)
Gastos de promoción y Publicidad sujeta a análisis		15'520,000
Exceso de Gastos de Promoción y Publicidad		-

Como podemos observar en el cálculo en referencia, REMIENVASE S.A. ha procedido al registro de un gasto por concepto de publicidad y promoción por un monto de US\$ 18'000,000 saldo sobre el cual se disminuyeron gastos que de acuerdo a la norma no se sujetarían al límite, quedando un saldo final de US\$ 15'520,000 el cual al momento de verificar la deducibilidad conforme a lo establecido en el numeral 19 del art. 10 de la LRTI y su RLRTI, se puede confirmar que la compañía NO EXCEDE el límite máximo de gasto por publicidad y promoción del 20% US\$ que corresponde a **53'410,820** sobre el total de los ingresos netos gravados de la compañía.

Tabla 65

Gasto No Deducible Local - Promoción y Publicidad

Ref	Concepto	Límite máximo 20% calculado	Monto según libros	(-) gastos no aplicables	Saldo	Excede/ No excede
20	Publicidad y Promoción	53'410,820	18'0000000	2'480,000	15'520,000	No excede el gasto

Nota: Referencia Estado de Resultado 2019 - REMIENVASE.

Cálculo del Límite del Gasto de Gestión. – Se procede a determinar si existe un exceso en el límite de deducibilidad para éste gasto. A continuación, datos adicionales: La compañía presenta en su Estado de Resultados un valor de US\$ 2'890,000 como rubro de gastos de gestión. Los Gastos Operacionales de la compañía generados corresponden: (a) Gastos Administrativos US\$ 60'925,000; y (b) Gastos de Ventas US\$ 15'127,000 los mismos que se encuentran sustentados en comprobantes de venta

Al respecto, el numeral 10 del Art.28 y Art 27 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno establece:

Los gastos de gestión, siempre que correspondan a gastos efectivos, debidamente documentados y que se hubieren incurrido en relación con el giro ordinario del negocio, como atenciones a clientes, reuniones con empleados y con accionistas, hasta un máximo equivalente al 2% de los gastos generales realizados en el ejercicio en curso. (p.29).

De conformidad a lo establecido en la norma citada precedentemente, para efectos de analizar la deducibilidad de los Gastos de Gestión, la entidad debe

determinar el importe del límite máximo del 2% sobre el total de gastos operacionales administrativos US\$ 60'925,000y de ventas US\$ 15'127,000, disminuyendo el gasto de gestión que se encontraba implícito por un monto total de US\$ 2'890,000, obteniendo un total de base para análisis de US\$ 73'162,000

En dicho caso, procedemos a efectuar el análisis de conformidad al cuadro No. 66, relacionado con la determinación de la Base de cálculo para efecto del análisis de los Gastos de Gestión como sigue:

Tabla 66

Calculo del Límite de Gastos de Gestión

Gastos Operacionales	
Gastos de Administración	60'925,000
Gastos de Ventas	15'127,000
Total Gastos Generales	76'152,000
(-) Gastos de Gestión	(2'890,000)
Base para análisis de Gastos de Gestión	73'162,000
Porcentaje Límite Máximo de Gastos de Gestión	2%
Límite del Gasto de Gestión	1'463,240
Gastos de Gestión registrados según Cia al 31/12/2019	2'890,000
Exceso de Gastos de Gestión	1'426,760

Nota: Conciliación Tributaria - 2019 – REMIENVASE S.A.

Como podemos observar, REMIENVASE S.A. ha procedido al registro de un Gasto de gestión de por un monto de US\$ 2'890,000 el cual al momento de verificar la deducibilidad conforme a lo establecido en el numeral 10 del Art.28 del RLRTI, el límite máximo del 2% calculado corresponde a un monto real de US\$ 1'463,240 con el cual se puede confirmar que la compañía posee un excedente en Gastos de gestión por un monto de US\$ 1'426,760 lo que resulta en un gasto no deducible que debe ser considerado para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del 2019.

Tabla 67

Gasto No Deducible Local - Gasto de Gestión

Ref	Concepto	Monto Registrado	Límite Máximo2%	Criterio	Gasto No Deducible
32	Gasto de Gestión	2'890,000	1'463,240	Excede	1'426,760

Nota: Referencia Estado de Resultado Integral 2019 – REMIENVASE S.A.

Cálculo del Límite de Gastos de Viaje. - Se procede a determinar si existe un exceso en el límite de deducibilidad para éste gasto el cual presenta en su Estado de Resultados un monto registrado por el valor de US\$ 9'800,000.

Al respecto, el numeral 6 del Art.10 de la LRTI en concordancia con el Art.21 del RLTI establece que:

Los gastos de viaje y estadía necesarios para la generación del ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente. No podrán exceder del tres por ciento (3%) del ingreso gravado del ejercicio; y, en el caso de sociedades nuevas, la deducción será aplicada por la totalidad de estos gastos durante los dos primeros años de operaciones; (p.17).

De conformidad a lo establecido en la norma citada precedentemente, para efectos de analizar la deducibilidad de los Gastos de viaje, hospedaje y alimentación, la compañía presenta en su Estado de Resultados un valor de US\$ 9'800,000. El Ingreso gravado neto suma US\$ 270'565,200 menos los Ingresos exentos suman US\$ 3'511,100 que corresponden: (a) Exportaciones de servicios a no residentes sujetos a imposición US\$ 2'500,000; (b) Dividendos procedentes de sociedades ecuatorianas US\$ 923,450; (c) Reembolsos por liquidación US\$ 87,650; en consecuencia, un total Neto de Ingresos Gravados US\$ **267'054,100** sobre el cual se establecerá el límite del 3% como deducibilidad máxima.

En dicho caso, procedemos a efectuar el análisis de conformidad al cuadro No. 68 relacionado con la determinación de la Base Imponible como sigue:

Tabla 68

Calculo del Límite de Gastos de Viaje, Hospedaje y Alimentación

Total Ingresos de Actividades Ordinarias	268'000,320	
Total Otros Ingresos	<u>2'564,880</u>	
Total de Ingresos		270'565,200
Exportaciones de servicios a no residentes sujetos a imposición	(2'500,000)	
Dividendos procedentes de sociedades ecuatorianas	(923,450)	
Reembolsos por liquidación de seguros de daño emergente	(87,650)	
(-) Ingresos exentos y no objeto de IVA		<u>(3'511,100)</u>
Total de Ingresos Gravados		267'054,100
Porcentaje Límite máximo de Gastos de Viaje, Hospedaje y Alimentación		3%
Límite del Gasto de Viaje, Hospedaje y Alimentación		8'011,623
Gastos de Viaje, Hospedaje y Alimentación registrados según Cia		9'800,000
Exceso de Gastos de Viaje, Hospedaje y Alimentación		1'788,377

Como podemos observar, REMIENVASE S.A. ha procedido al registro de un Gasto de Viaje por un monto de US\$ 9'800,000 el cual al momento de verificar la deducibilidad conforme a lo establecido en el numeral 6 del Art.10 de la LRTI y su RLRTI, el límite del 3% calculado sobre la base de total de sus Ingresos gravados corresponde a un monto real de US\$ 8'011,623 con el cual se puede confirmar que la compañía posee un excedente en Gastos de viaje por un monto de US\$ 1'788,377 lo que resulta en un gasto no deducible que debe ser considerado para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del 2019.

Tabla 69

Gasto No Deducible Local - Gasto de Viaje, Hospedaje y Alimentación

Ref	Concepto	Monto Registrado	Límite Máximo 2%	Criterio	Gasto No Deducible
31	Gasto de Viaje	9'800,000	8'011,623	Excede	1'788,377

Nota: Referencia Estado de Resultado Integral 2019 – REMIENVASE S.A.

Ajuste de Precios de Transferencia. - Se determinó que el ajuste de Precios de Transferencia fue por US\$ 100,000. El ajuste en referencia se relaciona a una exportación de botellas plásticas, efectuada a una compañía relacionada por un monto de US\$ 25,000, el cual de acuerdo al análisis efectuado por el asesor de Precios de Transferencias determinó que el ingreso en referencia, no cumplió con el Principio de Plena Competencia, en razón a que la importación de bienes efectuadas se dio a terceros independientes, considerando volúmenes de ventas y tipos de productos similares fueron mayor en el monto pactado con partes relacionadas. Basados en un análisis comparable interno, la diferencia a ajustes es por el valor de US\$ 100,000.

De conformidad, con la sección II – Precios de Transferencias de la Ley de Régimen Tributario Interno en concordancia con el numeral 8 Art.46 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno lo define como aquel “orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, en los términos definidos por esta Ley, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes” (p. 29).

De conformidad a lo establecido en la norma citada precedentemente, se reconocerá el ajuste para efectos del análisis de la conciliación tributaria como lo establece el numeral 8, Art 46 del RLRTI de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno “Se sumará, de haber lugar, el valor del ajuste practicado por la aplicación del principio de plena competencia (...)”. Este valor de ajuste corresponde a US\$ 100,000 para efectos de determinar del Impuesto a la Renta a Pagar al 2019, el cual será informado en el casillero 811 de la sección Diferencias Permanentes del formulario 101 vigente a la elaboración del presente trabajo de titulación.

Deterioro de inventario obsoleto. – Al 31 de diciembre del 2019 la compañía dentro de sus registros contables mantiene una estimación por Deterioro de Inventario Obsoleto por un monto de US\$ 170,000 calculado sobre la base de un porcentaje en virtud de su juicio y experiencia (obsolescencia determinada por baja rotación). Por tal razón, se reconoció la deducibilidad del gasto por Deterioro de Inventario Obsoleto, debidamente justificado mediante declaración juramentada ante notario público, gerente financiero, contador general y bodeguero de REMIENVASE S.A.

Al respecto, el numeral 5, Art.10 de la LRTI establece “Las pérdidas comprobadas por caso fortuito, fuerza mayor o por delitos que afecten económicamente a los bienes de la respectiva actividad generadora del ingreso, en la parte que no fuere cubierta por indemnización o seguro y que no se haya registrado en los inventarios”; y

Por consiguiente, en el literal a) del numeral 8, Art 28 de la RLRTI determina que “son deducibles las pérdidas causadas en caso de destrucción, daños, desaparición y otros eventos que afecten económicamente a los bienes del contribuyente usados en la actividad generadora de la respectiva renta y que se deban acaso fortuito, fuerza mayor o delitos, en la parte en que no se hubiere cubierto por indemnización o seguros. El contribuyente conservará los respectivos documentos probatorios por un período no inferior a seis años”.

De conformidad a lo establecido en las normas citadas precedentemente, para efectos de analizar la deducibilidad del gasto, las normas tributarias locales, no reconocen una “estimación por inventario en obsolescencia” más si reconoce una provisión por daños, deterioro o destrucción originados por hechos fortuitos o de fuerza mayor que pueden y deben estar sustentados mediante una declaración juramentada para que surja un efecto legal.

REMIENVASE. S.A, mantiene esta política de establecer una estimación por obsolescencia de inventario para contrarrestar posibles indicios de deterioro a futuro y que por tanto puedan no ser objeto de comercialización. Por tal motivo, la compañía. ha procedido al registro de un gasto por Deterioro por obsolescencia de inventario por un monto de US\$ 170,000 el cual, al momento de verificar la deducibilidad del gasto, conforme a lo establecido en el numeral 8, Art. 28 de la LRTI es considerado NO deducible para efectos de determinación del Impuesto a la Renta del 2019.

Tabla 70:

Gasto No Deducible Local - Deterioro de Inventario Obsoleto

Ref	Concepto	Monto Registrado	Gasto No Deducible
34	Pérdida por Deterioro de inventario obsoleto	170,000	170,000

Nota: Referencia Estado de Resultado Integral 2019 – REMIENVASE S.A.

Intereses y Multas por Mora Tributaria. - La compañía consideró como deducible dentro de sus registros contables el gasto por intereses y multas tributarias por un monto de US\$ 125,000.

Al respecto, el numeral 6 del Art 35 de la RLRTI establece que no podrán deducirse de los ingresos brutos el pago de “las multas por infracciones, recargos e intereses por mora tributaria o por obligaciones con los institutos de seguridad social y las multas impuestas por autoridad pública.” (p.46).

Como podemos observar, REMIENVASE S.A. ha procedido al registro de un Gasto por intereses y multas por mora tributaria por un monto de US\$ 125,000 al 31/12/2019, el cual al momento de verificar la deducibilidad conforme a lo establecido en el numeral 6 del Art. 35 del RLRTI y, por tanto, de acuerdo con la norma, NO se reconoce como deducible el pago efectuado por concepto de Interese y multas por mora tributaria para efectos del cálculo de la Base Imponible y determinación el Impuesto a la Renta del 2019.

Tabla 71:

Gasto No Deducible Local - Intereses y Multas por Mora Tributaria

Ref	Concepto	Monto Registrado	Gasto No Deducible
38	Intereses por Multas y Mora Tributaria	125,000	125,000

Nota: Referencia Estado de Resultado Integral 2019 – REMIENVASE S.A.

Donaciones a Instituciones Privadas. - REMIENVASE S.A. realizó una donación durante el último mes del año por un monto equivalente a US\$ 12,000 a una fundación regida por la Cámaras de la Pequeña Industria domiciliada en la ciudad de Guayaquil.

Al respecto, el numeral 5 del At 35 de la RLRTI, señala que no podrán deducirse de los ingresos brutos el pago de “Las donaciones, subvenciones y otras asignaciones en dinero, en especie o en servicio que constituyan empleo de la renta, cuya deducción no está permitida por la Ley de Régimen Tributario Interno”.

Como podemos observar, REMIENVASE S.A. ha procedido al registro de un Gasto por Donaciones a instituciones privadas por un monto de US\$ 12,000 al

31/12/2019, el cual al momento de verificar la deducibilidad conforme a lo establecido en el numeral 5 del Art 35 del RLRTI en tanto, éste precepto NO reconoce como deducible el pago efectuado por éste concepto para efectos del cálculo de la Base Imponible y determinación el Impuesto a la Renta del 2019.

Tabla 72

Gasto No Deducible Local - Donaciones a Instituciones Privadas

Ref	Concepto	Monto Registrado	Gasto No Deducible
39	Donaciones a Instituciones Privadas	12,000	12,000

Nota: Referencia Estado de Resultado Integral 2019 – REMIENVASE S.A.

Tratamiento tributario de las deducciones adicionales.

Deducción por incremento neto de empleo .- REMIENVASE S.A, ha efectuado la contratación de nuevos empleados, se identifica la salida de 1 empleado durante el 2019. En base a la información que se describe a continuación, se calculará la deducción por incremento neto de empleados.

Al respecto, el inciso 4, numeral 9 del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que:

Las deducciones que correspondan a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por incremento neto de empleos, debido a la contratación de trabajadores directos, se deducirán con el 100% adicional, por el primer ejercicio económico en que se produzcan y siempre que se hayan mantenido como tales seis meses consecutivos o más, dentro del respectivo ejercicio (...) (p. 18).

De tal forma en concordancia con el numeral 9 Art. 46 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno señala que se restará el incremento neto de empleos, a efecto de lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno se considerarán los siguientes conceptos:

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

En caso de que existan empleados nuevos que no cumplan la condición de estar bajo relación de dependencia por al menos seis meses dentro del respectivo ejercicio, serán considerados como empleados nuevos para el siguiente ejercicio fiscal, siempre que en dicho año se complete el plazo mínimo en forma consecutiva.

No se considerarán como empleados nuevos, para efectos del cálculo de la deducción adicional, aquellos trabajadores contratados para cubrir plazas respecto de las cuales ya se aplicó este beneficio.

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

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

Valor promedio de remuneraciones y beneficios de ley. - Es igual a la sumatoria de las remuneraciones y beneficios de ley sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social pagados a los empleados nuevos, dividido para el número de empleados nuevos. (pp. 52-53).

De conformidad a lo establecido en la norma citada precedentemente, REMIENVASE S.A., considera el beneficio de acogerse a la deducción adicional del Incremento Neto de Empleo presentando el cuadro de empleados como se muestra a continuación:

Tabla 73

Listado de Empleados Contratados - REMIENVASE S.A. al 2019

No	Empleado	Fecha de ingreso	Meses	Remuneración Anual	Status
1	Felipe Rodas	Enero 1	12	160.000	Nuevo
2	Carlos Salinas	Febrero 1	11	144.000	Nuevo
3	Tomás Andrade	Diciembre 1	1	120.000	
4	José Cali	Octubre 1	3	120.000	
5	Rosana Castro	Junio 1	7	25.000	Nuevo
6	Reyna Cárdenas	Mayo 1	8	125.000	Nuevo
7	Elizabeth Peñafiel	Agosto 1	5	130.000	
8	Marie Hidalgo	Abril 1	9	120.000	Nuevo
9	Gabriel Ávila	Mayo 1	8	130.000	Nuevo

Para su determinación REMIENVASE S.A. examina el ingreso de empleados nuevos contratados que hayan cumplido al menos 6 meses de estabilidad consecutiva y la salida de empleados de la compañía dentro del ejercicio económico 2019. Del total de remuneraciones que corresponden a los empleados nuevos se multiplica para el número de empleados nuevos, el cual resulta de la diferencia entre empleados nuevos y empleados cesantes (6 - 1 = 5), por el Promedio de Remuneraciones de Empleados. El cálculo se determina en función del beneficio adicional de US\$ 586,667 el cual es un beneficio adicional deducible para efectos del cálculo del Impuesto a la Renta de la compañía del 2019.

En dicho caso, procedemos a efectuar el análisis de la deducción adicional de conformidad al cuadro No. 74, relacionado con la determinación de la Base Imponible como sigue:

Tabla 74

Cálculo de la Deducción Adicional - Incremento Neto de Empleo REMIENVASE S.A.

No	Empleado (a)	Fecha de ingreso (b)	Meses (c)	Remuneración Anual (d)	Status (e)
1	Felipe Rodas	Enero 1	12	160,000	Nuevo
2	Carlos Salinas	Febrero 1	11	144,000	Nuevo
3	Rosana Castro	Junio 1	7	25,000	Nuevo
4	Reyna Cárdenas	Mayo 1	8	125,000	Nuevo
5	Marie Hidalgo	Abril 1	9	120,000	Nuevo
6	Gabriel Ávila	Mayo 1	8	<u>130,000</u>	Nuevo
Total, Remuneraciones emp. nuevos (f)					704,000
Promedio de remuneraciones emp. nuevos (g) = (f)/ (h)					117,333
Empleados Nuevos (h)					6
Salidas de Empleados					<u>1</u>
Incremento Neto de empleados (i)					5
Deducción (j) = (h) * (i)					US\$ 586,667

Nota: Referencia Conciliación Tributaria al 2020 – REMIENVASE S.A.

Deducción Adicional de Medicina Pre-pagada. – Durante el presente año, REMIENVASE S.A. ha contratado los servicios de medicina pre-pagada con la empresa “LIFEMEDIC C.A.”, (sociedad residente en el país), éste beneficio satisface a la nómina total de la compañía. Durante el año 2019 registro un gasto por un monto

global de US\$ 150,000. Se constató que las primas mensuales no superan el límite establecido por la administración tributaria.

Al respecto, el numeral 14 del Art 46 del RLRTI, denota lo siguiente:

Los empleadores restarán el 100% adicional de los gastos incurridos directamente por ellos en el pago de seguros médicos privados y/o medicina pre-pagada contratados a favor de la totalidad de la nómina de trabajadores, con entidades residentes fiscales en el país, siempre que el valor mensual individual de la prima no exceda los límites establecidos a través de resolución emitida por el Servicio de Rentas Internas. En caso de superarlos, se excluirá del beneficio de la deducción adicional al excedente.

Se entenderá que los gastos de seguros médicos privados y/o medicina pre-pagada incluyen la prima y los gastos directamente relacionados con dichos servicios. (p.52)

En concordancia, el Art. 185 del RLRTI, define el concepto de Servicio de Seguros y Medicina como sigue:

“Para efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se entenderán como servicios de seguros y medicina prepagada, atendiendo a la naturaleza de cada caso, las pólizas de vida individual, renta vitalicia, vida en grupo, salud, asistencia médica, accidentes personales, accidentes de riesgos del trabajo, de seguros de desgravamen en el otorgamiento de créditos, de seguros agropecuarios y los obligatorios por accidentes de tránsito terrestres y las comisiones de intermediación de esos seguros y de medicina prepagada”. (p.127)

En consecuencia, REMIENVASE S.A. podrá acogerse al beneficio igual del 100% adicional por el pago realizado por medicina pre-pagada que al 2019 registró un monto de US\$ 150,000 para efectos del cálculo de la Base imponible y determinación del Impuesto a la Renta a declarar; esto corresponde a los desembolsos incurridos por la empresa por concepto de primas de seguros de atención médica reconocida al total de la nómina de sus trabajadores en la compañía.

Tabla 75

Deducción Adicional – Seguro de Salud y Medicina Prepagada

Ref	Concepto	Monto registrado	Deducción Adicional 100%
19	Seguro de Salud y Medicina Pre-pagada	150,000	150,000

Nota Referencia Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria del 2019 – REMIENVASE S.A.

Diferencias temporales.

Pérdida por concepto del valor neto de realización de inventarios. -

REMIENVASE S.A., antes del término del ejercicio económico, esto es al 31/12/2019, se realizó un análisis para determinar si sus inventarios se encuentran correctamente bien valuados y para esto comparó su valor en libros (costo del inventario) con el cálculo del Valor Neto de Realización, estableciendo una Pérdida por concepto del valor neto de realización de inventario por un monto de US\$ 430,000.

La Norma Internacional de Contabilidad NIC 2, establece los lineamientos de reconocimiento inicial y posterior de los inventarios y por ende este representa el marco de referencia para la contabilización de los mismos. Por lo tanto, la NIC 2 en su párrafo 9, determina su forma de medición, el cual indica que “estos se medirán al costo o a su valor neto realizable, cual sea el menor”. Por lo tanto, en el inciso 3 del párrafo 6 define al Valor Neto Realizable (VNR) como: “ el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición”; y por consiguiente el párrafo 10 establece que el “Costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación; así como otros costos en los que se haya incurrido para darle su condición y ubicación actuales” (IFRS, 2003, pp. 8-9).

En lo referente a la cita señalada precedentemente esta norma proporciona información de cómo medir adecuadamente los inventarios al momento de que hayan sufrido una pérdida por concepto del deterioro para alcanzar el valor neto de realización, que resulta de comparar el costo de adquisición con el VNR, en el caso en mención REMIENVASE S.A., deberá aplicar el menor entre estos dos.

En dicho caso, procedemos a efectuar el análisis de conformidad al cuadro No. 76, para la determinación de la Base de cálculo del Impuesto a la Renta basado en el estudio de la Pérdida por concepto del deterioro para alcanzar el VNR como sigue:

Tabla 76

Determinación del ajuste para establecer la Pérdida por Deterioro de Inventario al Valor Neto de Realización

Fecha	Costo de Adquisición	Análisis del VNR	Ajuste (menor entre los dos)
31/12/2109	1'500,000	430,000	430,000

Nota: Posterior al cálculo y análisis se establece el ajuste de acuerdo con la norma NIC 12 corresponderá al menor entre costo de adquisición de los inventarios y el cálculo del VRN.

Como podemos observar en el cálculo en referencia, REMIENVASE S.A. ha procedido al registro de una Pérdida por concepto del deterioro para alcanzar el VNR de inventarios por un monto de US\$ 430,000 al momento de determinar la base imponible a efectos del cálculo del Impuesto a la Renta del 2019.

Tabla 77

Reconocimiento de la Pérdida por Concepto del Deterioro para Alcanzar el Valor Neto de Realización de los Inventarios

Ref	Concepto	Monto registrado	Deducible
35	Pérdida por concepto del valor neto de realización de inventarios	430,000	430,000

Nota Referencia Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria del 2019 – REMIENVASE S.A.

Definición de Transacciones que podrían Conllevar a un Tratamiento

Impositivo Incierto con la Autoridad Tributaria

De conformidad al análisis de la normativa tributaria vigente, relacionada con la LRTI, RLRTI, Resoluciones y Circulares del Servicio de Rentas Internas (SRI), a continuación describo las principales transacciones que pueden conllevar a un tratamiento impositivo incierto por parte de la Autoridad Tributaria en sus procesos de determinación, por tanto, con la finalidad de ejemplificar la aplicación de la metodología expuesta en la “CINIIF 23: La incertidumbre frente al tratamiento del

Impuesto a las Ganancias”, procedemos a citar las transacciones en referencia, así como los lineamientos por las cuales podría basarse la autoridad tributaria para descalificar su deducibilidad, y los argumentos de reparo que un contribuyente podría considerar para argumentar y defender la deducibilidad de las transacciones, considerando como punto de argumento, la esencia económica de la transacción.

Basado en este criterio, es pertinente considerar una ponderación porcentual fundamentado en el riesgo de pérdida de glosa y en base a los dos métodos estadísticos que nos establece la CINIIF 23: (1) Método del importe más probable, y (2) Método del valor esperado, con la finalidad de considerar el importe razonable de la provisión que podría efectuar una entidad para propósitos de índole tributario. Es importante recalcar que los porcentajes o ponderaciones efectuadas a continuación resultan del juicio y criterio que se ha otorgado en el presente trabajo de Investigación y del cual no debe ser utilizado como una referencia por parte de algún contribuyente, ya que cada entidad deberá efectuar las respectivas evaluaciones del caso con el fin de otorgar el riesgo que corresponda, considerando muchos factores como la esencia económica, el nivel suficiente de documentación soporte y los argumentos de defensa que la administración considere para soportar su criterio y deducibilidad según sea el caso.

A nivel de Pasivo Contingente, la política de la compañía es provisionar, para lo cual se puede denotar el siguiente de acuerdo con Kieso, Weygandt, & Warfield, (2016):

Tabla 78

Tipos de Probabilidades para Establecer o No las Provisiones

Resultado	Probabilidad	Tratamiento Contable
Prácticamente cierto	Al menos 90%	Registra el pasivo como una provisión
Probable (más probable que no)	51 – 89% probable	Registra el pasivo como una provisión
Posible pero no probable	5 – 50%	Revelación requerida
Remoto	Menos del 5%	No requiere revelación

Nota En la práctica, los porcentajes para virtualmente cierto y remoto pueden ser distintos

Según, Kieso et al. (2016), señala que “a menos que la posibilidad de una salida en la liquidación sea remota, las compañías deberían divulgar la información del pasivo contingente al final del período sobre el que se informa, proporcionando una

breve descripción de la naturaleza del pasivo contingente” y cuando sea posible: (a) un estimado de su efecto financiero; (b) una indicación de las incertidumbres relacionadas con la cantidad o el momento de cualquier reversión o salida; y (c) la posibilidad de cualquier reembolso.

Caso 1: Análisis de la Pérdida por baja de Propiedad, Planta y Equipo

La declaración de impuesto a la renta de **REMIENVASE S.A.** correspondiente al ejercicio económico 2019 incluyó deducciones en su Estado de Resultado Integral, relacionados con la baja de una Maquinaria clasificada como Propiedad, Planta y Equipo en su Estado de Situación. La baja de la Maquinaria se originó por una falla en su sistema eléctrico, por el cual no fue posible efectuar mejoras que permitan su reinsertión a la actividad productiva de la entidad. Posterior a una evaluación técnica, se determinó que la misma no puede seguir operando, declarando la obsolescencia de la misma, por tal motivo, la Administración de la entidad procedió a considerar la baja de dicho equipo por cuanto la entidad estima que la misma no generara beneficios económicos futuros producto de su daño en el sistema eléctrico.

A continuación, se detalla la información relevante de los saldos en libros de la Maquinaria, y los asientos de diario que reflejan la correspondiente baja de dicho Activo con cargo a cuentas del Estado de Resultado Integral y Venta posterior.

DATOS HISTÓRICOS

Tipo de activo:	Maquinaria
Costo de adquisición:	1.500.000
Fecha de adquisición:	1/01/2010
Vida útil estimada:	15 años
Fecha de baja:	1/01/2019
Años depreciados	10 años
Importe en libros:	500.000
Maquinaria	1.500.000
Depreciación Acumulada	<u>(1.000.000)</u>
Importe en Libros 31/10/2019	500.000

Tabla 79

Contabilización Pérdida por Baja de Maquinaria y Reconocimiento de la Venta

Fecha	Detalle	Debe	Haber
	xxx		
1/01/2019	<u>Pérdida por baja de Maquinaria</u>	500,000	
	<u>Depreciación Acumulada</u>	1'000,000	
	<u>Maquinaria</u>		1'500,000
	P/r baja de un activo fijo en libros según informe técnico.....	-	
	xxx		
15/10/2019	<u>Efectivo Equivalente de Efectivo</u>	300,000	
	<u>Otros Ingresos- Venta de Maquinaria</u>		300,000
	P/r venta de una activo no operativo s/fact #		

Al respecto, el numeral 5 del Art.10 de la LRTI en concordancia con el numeral 8 del Art.28 del RLRTI establece que “Son deducibles las pérdidas causadas en caso de destrucción, daños, desaparición y otros eventos que afecten económicamente a los bienes del contribuyente usados en la actividad generadora de la respectiva renta y que se deban acaso fortuito, fuerza mayor o delitos, en la parte en que no se hubiere cubierto por indemnización o seguros y que no se haya registrado en los inventarios”. Conforme se expresa en la normativa antes expuesta, las pérdidas comprobadas por daños que se deban a casos fortuitos o por fuerza mayor que afecten económicamente a los bienes generadores de ingresos no cubiertos por seguros y que no corresponden a inventarios son deducibles para propósitos tributarios, sin embargo, *el artículo en referencia no menciona: (a) los tipos de activos que podrían incluirse en dicha definición; (b) no establece el alcance relacionado a la definición de caso fortuito o fuerza mayor. Sin embargo, de acuerdo con el Art 30 del Código Civil Ecuatoriano define los términos casos fortuito y fuerza mayor como “el imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los actos de autoridad ejercidos por un funcionario público, etc.”* Por tanto, el entendimiento de dicha normativa podría conllevar a que la autoridad tributaria desconozca la deducibilidad de dicha pérdida por baja de la Maquinaria para propósitos tributarios.

El literal c) del numeral 6 del Art.28 del RLRTI establece la deducibilidad de activos fijos por los siguientes motivos:

En casos de obsolescencia, utilización intensiva, deterioro acelerado u otras razones debidamente justificadas, el respectivo Director Regional del Servicio de Rentas Internas podrá autorizar depreciaciones en porcentajes anuales mayores a los indicados, los que serán fijados en la resolución que dictará para el efecto. Para ello, tendrá en cuenta la técnica contable y los parámetros técnicos de cada industria y del respectivo bien. (p. 27)

Conforme se puede visualizar en la normativa expuesta, se entiende que, para tener derecho a la deducibilidad de la depreciación, este debe corresponder a un activo fijo que posee obsolescencia, deterioro o utilización intensiva, del cual todavía posee una vida útil estimada para seguir operando y no a un activo fijo que ha sido dado de baja como el ejemplo que hemos expuesto. Por tal motivo, dicho artículo del reglamento podría originar el desconocimiento del importe de la pérdida de baja de la maquinaria por cuanto el mismo no se sujeta a una depreciación del importe en libros del bien.

Finalmente, el numeral 6 del Art. 29 del RLRTI establece que son deducibles: “Las pérdidas por venta de activos fijos, entendiéndose como pérdida la diferencia entre el valor no depreciado del bien y el precio de venta si éste fuere menor”. (p. 37) En ese sentido, la norma antes expuesta podría ser interpretada desde el punto de vista para que opere la deducibilidad, cuando la venta de la maquinaria debe haberse originado en condiciones que la misma siga operando, en ese sentido la maquinaria se da de baja en libros para originar una venta en forma simultánea, mientras que en el caso en referencia, la maquinaria que obtuvo un daño eléctrico al momento de darse de baja en los libros dejó de ser un activo fijo, por lo que si un potencial adquiriente desea comprarla en un futuro, existe el riesgo que la misma ya no sea considerada como un activo fijo sino como un bien obsoleto que no califica como activo fijo por cuanto el mismo ya no se encuentra en el Estado de Situación de la Compañía al momento de su venta, y en consecuencia se pueda desconocer la deducibilidad.

Argumentos de la administración de REMIENVASE S.A. para sustentar la deducibilidad del bien.

La Administración de REMIENVASE S.A. podría considerar los siguientes argumentos para sustentar la deducibilidad de la baja de la maquinaria:

- (a) La baja de la maquinaria se originó por un daño originado por un caso fortuito o fuerza mayor, que se sustenta en un informe técnico, el cual corresponde a un bien generador del ingreso de conformidad con lo dispuesto en el numeral 5 del Art.10 de la LRTI en concordancia con el numeral 8 del Art.28 del RLRTI;
- (b) La baja de la maquinaria al sustentarse en un informe técnico mencionado en el punto anterior, cumple una de las causales para establecer la deducibilidad por motivo de obsolescencia, en dicho caso, la documentación pertinente reflejará la verdadera esencia económica que demuestra que dicho activo no puede seguir operando y que por tanto, es imprescindible desde el punto de vista contable el registro de una inminente pérdida por baja del activo fijo, es decir, se trata de una transacción que no puede configurarse como anormal en la industria y que la finalidad de la misma no es disminuir la base gravable para efectos tributarios;
- (c) Al momento de efectuar la venta de la maquinaria, la entidad se encuentra generando una transacción que se registra en el ingreso no operacional correspondiente, y la pérdida por concepto de baja al ser mayor genera una pérdida en venta de activo fijo en su importe neto, por tal motivo la venta si bien es cierto constituye un ingreso, el mismo generó un beneficio económico para la entidad al recuperar parte de la pérdida generada, la cual justifica la enajenación de dicha maquinaria a un tercero por cuanto se ha realizado en condiciones de independencia mutua, el precio pactado que se consideró fue establecido por las fuerzas del mercado y en consecuencia el ingreso registrado en cuentas de ingreso no operacional han sido gravados para propósitos tributarios, lo cual es concordante para su deducibilidad conforme lo establece en el Art.10 de la LRTI y el Art.27 del RLRTI, el cual señala lo siguiente: “**son deducibles todos** los costos y **gastos necesarios**, causados en el ejercicio económico, **directamente vinculados con la realización de cualquier actividad económica** y que **fueren efectuados con el propósito de obtener**, mantener y mejorar **rentas gravadas con impuesto a la renta** y no exentas; y, que de acuerdo con la normativa vigente se encuentren debidamente **sustentados en comprobantes de venta**”

En base a lo expuesto, podemos tener en cuenta que existen tres criterios para considerar que, en este tipo de transacciones existe una incertidumbre en el tratamiento

del impuesto a las ganancias y tres criterios por los cuales la Administración de **REMIENVASE S.A.** puede considerar la deducibilidad, por lo cual la *Administración basado en su juicio y criterio justifica como probable que la Administración Tributaria considere que la misma corresponde a un importe no deducible*, sin embargo, basado en los argumentos que posee, se puede obtener los siguientes escenarios posibles:

Tabla 80

Caso 1: Escenario Baja de Propiedad, Planta y Equipo

Escenarios	Criterios	Importe	Probabilidad %	Estimación del Valor Esperado
Resultado A:	SRI desconoce la deducibilidad de la glosa	500,000	35%	175,000
Resultado B:	SRI desconoce la pérdida neta de la transacción (Pérdida Baja menos Venta de Activo)	200,000	30%	60.000
Resultado C:	SRI acepta la deducibilidad de la baja	-	35%	-
	Total		100%	235,000

Basado en el cuadro No. 80, el resultado A y el resultado B en forma acumulada, son los más probables, sin embargo, basado en los tres escenarios expuestos, **REMIENVASE S.A.** observa que existe un rango de resultados posibles que no son duales ni concentrados en su valor. Por consiguiente, la entidad **REMIENVASE S.A.** concluye que el valor esperado de US\$ 235,000 predice mejor la resolución de la incertidumbre.

Caso 2: Provisiones

La declaración de impuesto a la renta **REMIENVASE S.A.** correspondiente al ejercicio económico 2019 incluye deducciones en su Estado de Resultado Integral, relacionados con los siguientes tipos de Provisiones:

- (a) Reverso por concepto de provisión de desmantelamiento en exceso de Propiedad, Planta y Equipo originado en el 2010.

Caso 2 Análisis de la provisión por concepto de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo.

Al 01 de diciembre del 2009, REMIENVASE S.A. adquirió una planta de industrial por el cual se estimó una vida útil de 10 años, aplicando un método de

depreciación de línea recta sin considerar valor residual. Cumplido su propósito al 30 de noviembre del 2019, el costo de desmantelamiento se situaría en US\$ 21'589,250 (incluido los costos financieros considerando el costo del valor del dinero en el tiempo) y se hace uso de los recursos (provisión por desmantelamiento) para cancelar la obligación al costo efectivamente pagado para desmontar la planta industrial por un monto de 21'577,250 por lo tanto, se observa un registro en libros que corresponde Otros Ingresos- reverso por provisión desmantelamiento por el saldo no utilizado que corresponde a US\$ 12,000 al 31 de enero del 2019.

Tabla 81

Contabilización - Otros Ingresos- Reverso por Provisión desmantelamiento

Detalle	Debe	Haber
<u>Pasivo por Impuesto Diferido</u>	12,000	
<u>Otros Ingresos- Reverso por Provisión desmantelamiento</u> P/r el reverso por provisión no utilizada por desmantelamiento de la planta industrial en el año 10		12,000

Al respecto, el numeral 14 del Art.10 de la LRTI establece que son deducibles “Los gastos devengados y pendientes de pago al cierre del ejercicio, exclusivamente identificados con el giro normal del negocio y que estén debidamente respaldados en contratos, facturas o comprobantes de ventas y por disposiciones legales de aplicación obligatoria”. (p.19)

Por tanto, para considerar la deducibilidad de la transacción descrita precedentemente, debemos considerar que la transacción cumpla a cabalidad cada uno de los supuestos mencionados en la definición de Provisión conforme lo señala el párrafo 10 de la NIC 37 “Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes”, la cual señala lo siguiente: “Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento”; por tanto “Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos” y por ende “El suceso que da origen a la obligación es todo aquel suceso del que nace una obligación de pago” (p. 5). En consecuencia, a lo precedente el párrafo 14 de la NIC 37, señala que “Debe reconocerse una provisión cuando se den

las siguientes condiciones: (a) una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado; (b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y (c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación. Si estas condiciones no se cumplen, no debe reconocer una provisión”. (p. 6)

Adicionalmente, cumple con la definición de devengado “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”, la cual de acuerdo a lo establecido en el párrafo 6, IASB, (2001) menciona lo siguiente:

Es el método contable por el cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos sobre la base contable de acumulación (o devengo) son: activo, pasivo, activos netos/patrimonio neto e ingresos ordinarios/recursos y gastos. (p.6)

Basado en estos dos supuestos, se entiende que las provisiones que hayan sido reconocidas como tal conforme a la NIC 37 y que hayan sido objeto de devengo son deducibles, siempre y cuando, se encuentren soportados en los correspondientes contratos. Por tanto, basado en la norma transcrita su deducibilidad se encontrará sujeta en el momento en que se devengue dicha transacción, esto es, en el momento en que la entidad efectúe los desembolsos necesarios para incurrir con dicha operación.

El numeral 3 del art. Innumerado a continuación del Art.28 del RLRTI establece que:

La depreciación correspondiente al valor activado y actualización financiera de la provisión por concepto de desmantelamiento y otros costos posteriores asociados, conforma la normativa contable pertinente, serán considerados como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por estos conceptos, el cual podrá ser utilizado en el momento en que efectivamente se desprendan los recursos para cancelar la obligación por el cual se efectuó la provisión por

desmantelamiento y hasta por el monto efectivamente pagado, en los casos que exista la obligación contractual o legal para hacerlo. (p.35)

En ese sentido, el artículo en referencia no establece el tratamiento para aquellas provisiones de desmantelamiento y su valor del dinero en el tiempo (gasto financiero) que excedieron a los desembolsos realmente efectuados, los cuales por su naturaleza deben ser reversados a cuentas de otros ingresos y revelados en el casillero 6063 “Otros ingresos – Ganancias Netas por reversiones de provisiones por desmantelamiento” del Formulario 101 de Impuesto a la Renta vigente, por lo que basado en el entendimiento de la norma en referencia, dichos ingresos deben ser considerados como rentas gravadas para la determinación del impuesto a las ganancias en razón que la recuperación del impuesto a las ganancias, se encuentra establecida para aquellos montos efectivamente pagados y no para aquellos que no fueron aplicados a las provisiones previamente constituidas

GANANCIAS NETAS POR REVERSIONES DE PROVISIONES	POR GARANTÍAS	6061	+	
	POR DESMANTELAMIENTOS	6063	+	
	POR CONTRATOS ONEROSOS	6065	+	
	POR REESTRUCTURACIONES DE NEGOCIOS	6067	+	
	POR REEMBOLSOS A CLIENTES	6069	+	

Figura 28: Reversión de provisiones por desmantelamiento. Casillero 6063 del Formulario 101. Según resolución N° NAC-DGERCGC18-00000157

Según la Circular No. 12 NAC-DGECCG15-0000012, en relación al reconocimiento tributario de Impuestos Diferidos, del 21 de diciembre del 2015 y emitida por el (SRI, 2015), conforme al literal I Deducibilidad de Costos y Gastos señala:

- a. Los costos o gastos efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana gravados con el impuesto a la renta y no exentos, deberán ser considerados por los sujetos pasivos, por cada ejercicio fiscal, en atención a la naturaleza anual de este tributo.
- b. 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 normativa tributaria vigente, sin encontrarse prevista

la aplicación de una figura de reverso de gasto no deducibles, para dichos efectos

- c. Aquellos gastos que fueron considerados por los sujetos pasivos como no deducibles, para efectos de la declaración del impuesto a la renta en un ejercicio fiscal, no podrán ser considerados como deducibles en ejercicios fiscales futuros.

Basados en las disposiciones de la circular expuesta, podemos denotar que, si la entidad ha considerado como gastos no deducibles en un ejercicio económico, no podrá recuperarlos bajo la figura de “reversos de gastos no deducibles en otro ejercicio económico”, por tanto, la reversión de la provisión por desmantelamiento con cargo al Estado de Resultado Integral, no sería objeto de aplicación de una deducción en la determinación de la ganancia fiscal para propósitos tributarios.

No obstante, la Administración de **REMIENVASE S.A** podría considerar los siguientes argumentos para considerar la deducibilidad, las cuales corresponden a las siguientes:

Considerando que la Provisión por concepto de desmantelamiento al corresponder a una Provisión de Largo Plazo ha sido considerado tanto la depreciación atribuible al desmantelamiento como su gasto financiero relacionado como gasto no deducible, y por el cual ha pagado el correspondiente impuesto a la renta durante cada uno de los ejercicios económicos donde se registró dicho gasto, al momento de determinar que las provisiones efectuadas fueron mayores que los desembolsos, la Autoridad Tributaria debería considerar que el reverso de una provisión excedente que no ha sido aplicada a los desembolsos efectuados tampoco debe ser objeto de tributación alguna en razón que sobre dicha provisión acumulada ha satisfecho el correspondiente impuesto a la renta para cada ejercicio fiscal donde se registró el gasto de provisión atribuible a esta transacción, toda vez que el Art. 5 del Código Tributario vigente establece que “El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad”. En ese sentido cabe señalar que, si la Autoridad Tributaria en sus procesos de determinación considera el gravamen de este reverso (US\$ 12,000) como ingreso gravado, el resultado de esta situación conlleva a una doble tributación sobre un mismo hecho económico, lo cual

no es concordante a lo establecido en los principios expuestos en el Código Tributario vigente

Con base a lo expuesto, podemos tener en cuenta que existen dos criterios para considerar que en este tipo de transacciones existe una incertidumbre en el tratamiento del impuesto a las ganancias y un criterios por los cuales la Administración de **REMIENVASE S.A.** puede considerar la deducibilidad, por lo cual la Administración basado en su juicio y criterio considerara como probable que la Administración Tributaria considere que la misma corresponde a un importe no deducible, sin embargo, basado en los argumentos que posee, se puede obtener los siguientes escenarios posibles:

Tabla 82

Caso 2: Reverso del Tratamiento de un Gasto por Desmantelamiento No Aplicado

Escenarios	Criterios	Importe	Probabilidad %	Estimación del Valor Esperado
Resultado A:	SRI considera como ingreso gravado el reverso y desconoce la deducibilidad de la glosa	12,000	75%	9,000
Resultado B:	SRI acepta considerar como Ingreso No Objeto de IVA la deducibilidad total de la glosa	12,000	25%	3,000
			100%	3,000

Basado en el cuadro No. 82, el resultado A y el resultado B son los escenarios que se plantean, considerando que no hay más criterios de probable glosa se ha asignado un 75% y un 25% respectivamente, por tanto, basado en los dos escenarios expuestos al considerar que existen más argumentos de que sea probable la glosa de no serlo, **REMIENVASE S.A.** observa que el resultado B es el más probable que la autoridad tributaria aceptara como gasto no deducible y en consecuencia es el importe más probable que mejor predice la resolución de la incertidumbre. Por consiguiente, la entidad **REMIENVASE S.A.** concluye que el importe más probable es de **US\$ 3,000** ya que en consecuencia es el importe más probable que mejor predice la resolución de la incertidumbre.

Caso 3: Empresas Fantasma

La declaración de impuesto a la renta de **REMIENVASE S.A.** correspondiente al ejercicio económico 2019 incluyó la deducibilidad de gastos correspondientes a compras realizadas a proveedores locales, considerados legalmente como empresas existentes hasta el cierre de los estados financieros. La compañía mantiene negociaciones de compra de bienes con el siguiente grupo de proveedores, cuyas adquisiciones se efectuaron a partir de enero del 2019, sobre el cual se informa el monto de compras realizadas como sigue: (a) INTECNOLOGSA S.A. US\$ 25,600; y (b) CONSBUYSA S.A. UD\$ 12,300; de cuyas operaciones comerciales contribuyen a la realización de las actividades económicas que generan ingresos gravados, por tanto, REMIENVASE S.A., adquiere bienes y contrata servicios que le permiten comercializar sus productos, dar impulso a su marca, y aumentar la cartera de clientes.

Se dispone del Catastro de Empresas Fantasma y Personas Naturales con Transacciones Inexistentes, el cual mediante Resolución Administrativa se identifica en el listado como empresa fantasma a la CIA. INTECNOLOGSA S.A con fecha 4/012/2019, según resolución del SRI # DZ8-GSOPASC18-0000004M; y la Cia. CONSBUYSA S.A. con fecha 04/12/2019., según resolución del SRI # DZ8-GSOPASC18-00000020M. Por lo tanto, se pudo observar el cese de actividades de estas empresas Mediante Notificación Definitiva al termino del año 2019, como se muestra en la figura 31.

CATASTRO DE EMPRESAS FANTASMAS Y PERSONAS NATURALES CON TRANSACCIONES INEXISTENTES				
RUC	RAZÓN SOCIAL	OFICIO 5 DÍAS NOTIFICADO	FECHA DE NOTIFICACIÓN	No. RESOLUCIÓN
0992809922001	LAVAGANAP S.A.	DZ8-GPNOGEC18-00000044-M	26/7/18	DZ8-GPNRASC18-00000018-M
0992628081001	INTECNOLOGSA S.A	DZ8-GSOOPEC18-00000011-M	30/7/18	DZ8-GSORASC18-00000004-M
0992743654001	CONSBUYSA S.A	DZ8-GTROGEC18-00000154-M	15/8/18	DZ8-GPNRASC18-00000020-M
0992910259001	PUBLICIDAD Y DISEÑO PUBLIDISEÑO S.A.	DZ8-GSOOPEC18-00000018-M	26/7/18	DZ8-GPNRASC18-00000032-M
0992950307001	UPPERCONSTRUCTION S.A.	DZ8-GPNOPEC18-00000044-M	26/7/18	DZ8-GPNRASC18-00000024-M
0992782633001	NOVEBAR S.A.	DZ8-GPNOGEC18-00000047-M	26/7/18	DZ8-GPNRASC18-00000030-M

Figura 29 Catastro de empresas fantasmas y personas naturales con transacciones inexistentes

Según el Art. 24 del RLRTI, establece la definición de empresa inexistentes como sigue

De manera general, se considerarán empresas inexistentes aquellas respecto de las cuales no sea posible verificar la ejecución real de un proceso productivo y comercial. En el caso de sociedades, y sin perjuicio de lo señalado, se considerarán como inexistentes a aquellas respecto de las cuales no se pueda verificar su constitución, sea a través de documentos tanto públicos como privados, según corresponda. (p. 22); y

La definición de empresas fantasmas o supuestas de acuerdo a lo señalado en el Art. 25 del RLRTI como sigue:

Se considerarán empresas fantasmas o supuestas, aquellas que se han constituido mediante una declaración ficticia de voluntad o con ocultación deliberada de la verdad, quienes, fundadas en el acuerdo simulado, aparentan la existencia de una sociedad, empresa o actividad económica, para justificar supuestas transacciones, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos y gastos o evadir obligaciones. (p. 22)

En lo referente a la norma citada precedentemente, REMIENVASE S.A., estaría efectuando transacciones con empresas que han sido identificadas y calificadas como fantasmas y/o inexistentes según el Catastro de Empresas Fantasmas y Personas Naturales con Transacciones Inexistentes del SRI. Los comprobantes de venta generados por INTECNOLOGSA S.A y CONSBUYSA S.A. no tendrían un sustento económico real. En consecuencia y de conformidad al Art 24 y 25 de la RLRTI, las compras realizadas no se considerarían deducibles en la declaración del Impuesto a la Renta para el ejercicio económico 2019. Por consiguiente, podría establecerse a futuro una orden de Resolución Administrativa que solicite verificar la existencia real de la transacción que a su criterio justifique la veracidad de los costos y gastos registrado en la (s) declaración (es) realizadas de acuerdo al listado de empresas definidas como empresas fantasmas anteriormente reconocidas.

La norma tributaria expresa el criterio de que: **“las transacciones efectuadas con comprobantes de venta, documentos complementarios y/o comprobantes de retención en los cuales el contribuyente no pueda probar la realidad económica**

de tales operaciones” conforme lo dispuesto en el inciso 11, numeral 16 del artículo 10 del RLTI establece que. **“no serán deducibles los costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta falsos, contratos inexistentes o realizados en general con personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas”**; y por consiguiente a la disposición interpretativa del Art 94 del Código Tributario que trata la Caducidad establece: “en el sentido de que en los casos en que los contribuyentes hayan sustentado costos o gastos inexistentes y/o en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, se entenderá que se ha dejado de declarar en parte el tributo, y por lo tanto se aplicará la caducidad de 6 años respecto de la facultad determinadora de la Administración Tributaria”

En tales circunstancias, la administración tributaria en su segundo párrafo del Art 25.2 de la RLRTI informa:

La Administración Tributaria publicará en el portal web oficial el listado de sujetos pasivos considerados empresas inexistentes, fantasmas o contribuyentes con transacciones inexistentes; pudiendo también publicar el listado de sus clientes, para que quienes se crean perjudicados por dichos sujetos puedan iniciar las acciones para corregir su situación fiscal, mediante la presentación de las declaraciones o anexos de información sustitutivos correspondientes. (p.23)

En consecuencia, el criterio de que el SRI mantendrá actualizado en su portal web el listado de las empresas que se hayan reconocido como fantasmas o inexistentes a disposición de los sujetos pasivos

Argumentos de la Administración de REMIENVASE S.A. para sustentar la deducibilidad del gasto de compras.

1. REMIENVASE S.A., al cumplir con todos los requisitos para su deducibilidad, por los desembolsos que corresponden al año 2019, *no procede que se pretenda desconocer los gastos originados de la actividad operacional de la empresa,* cuando es el Servicio de Rentas Internas, quien reconoce el status de sujeto pasivo al contribuyente (sociedad o persona natural) como se enuncia en el Art. 1 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Registro Único de Contribuyentes, RUC como sigue: “El Servicio de Rentas Internas,

administrará el Registro Único de Contribuyentes, RUC, mediante los procesos de inscripción, actualización, suspensión y cancelación.”; y

2. Por lo tanto, basados en el tercer párrafo, Art. 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Registro Único de Contribuyentes, señala que “La inscripción de los contribuyentes podrá ser realizada en cualquiera oficina del Servicio de Rentas Internas a nivel nacional, con la presentación de la documentación establecida para cada caso en este reglamento. (...). Por lo tanto “el certificado de registro para sociedades será entregado mediante notificación en el domicilio del sujeto pasivo dentro de los dos días hábiles siguientes al de la presentación por parte de aquel, de la información completa para su inscripción o actualización. En el caso de personas naturales el certificado se entregará en el momento del registro de la información completa, en las oficinas del Servicio de Rentas Internas.”
3. Basados en la cita precedente, nacen las siguientes preguntas: (a) ¿Cómo pudieron actualizar los respectivos Registro Único de Contribuyentes al año 2019?; y (b) ¿Cómo podemos saber o conocer si los proveedores cumplen o no las formalidades, si el mismo SRI (Entidad de control) en el mismo año 2019, les actualiza el RUC sin ninguna objeción?;

Por lo tanto, podemos demostrar que **NO** corresponde ni es facultad de REMIENVASE S.A., ejecutar acciones de control, al no tener facultad legal de ejercerlas; de, sí una(s) persona(s) que nos brinda(n) un(os) servicio(s) en representación de una sociedad jurídica, debe o no ser una compañía debidamente constituida. Esa responsabilidad de control recae exclusivamente al Servicio de Rentas Internas y Superintendencia de Compañía y no en el adquiriente del bien o servicio, cuando se cumplen todas las formalidades requeridas en la Ley Orgánica de régimen Tributario Interno.

Es importante mencionar que, de las operaciones observadas por el Servicio de Rentas Internas, se efectivizaron transacciones para realizar los pagos respectivos por los trabajos realizados, se recibieron comprobantes de venta y se realizaron las debidas retenciones en la fuente. Es decir, que en efecto existió un “Hecho Generador”, el mismo que de acuerdo con el Art. 16 del Código Tributario establece lo siguiente: “Se

entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.”

Como justificación del hecho económico, cuando la Administración Tributaria presume que REMIENVASE S.A., haya realizado transacciones con empresas inexistentes o fantasmas, se manifiesta que de acuerdo con el Art 89 del Código Tributario lo siguiente:

La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo

La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración.

A su vez el Art.103 Emisión de Comprobantes de Venta de la Ley Orgánica de Régimen Tributaria, establece lo siguiente: “Los sujetos pasivos de los impuestos al valor agregado y a los consumos especiales, obligatoriamente tienen que emitir comprobantes de venta por todas las operaciones mercantiles que realicen. Dichos documentos deben contener las especificaciones que se señalen en el reglamento”; y

Al respecto, del inciso tres, Art.103 Emisión de Comprobantes de Ventas señalado dentro de la Ley de Régimen Tributario Interno refiere que:

Sobre operaciones de más de mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 1.000,00), gravadas con los impuestos a los que se refiere esta Ley se establece la obligatoriedad de utilizar a cualquier institución del sistema financiero para realizar el pago, a través de giros, transferencias de fondos, tarjetas de crédito y débito, cheques o cualquier otro medio de pago electrónico (...) (p.110).

Adicionalmente, según el Art 10 LRTI y el Art 27 RLRTI, lo cual es concordante para su deducibilidad señala que:

Son deducibles todos los costos y gastos necesarios, causados en el ejercicio económico, directamente vinculados con la realización de cualquier actividad económica y que fueren efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar rentas gravadas con impuesto a la renta y no exentas; y, que de acuerdo con la normativa vigente se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta. (p.16)

Por lo tanto, basados en las citas precedentes REMIENVASE S.A. sustenta lo siguiente:

- a) REMIENVASE, para beneficiarse del crédito tributario dentro de sus operaciones de compra realiza pagos iguales o superiores a US\$ 1,000 mediante transacciones interbancarias que podrán validar las negociaciones de compra realizadas con las empresas INTECNOLOGSA S.A y CONSBUYSA S.A., por lo tanto, existe el hecho generador y la sustancia económica que sustentan la deducibilidad del gasto.
- b) Por consiguiente, REMIENVASE S.A., consultó y verificó en su momento dentro del sistemas de consultas del SRI, la validez de dichos comprobantes de ventas, y sobre este base beneficiarse del crédito tributario a efectos de sustentar costos y gastos con documentos autorizados
- c) Puede existir la probabilidad de que ciertas compañías se encuentren en una fase de determinación, de ser o no calificada como empresa fantasma o empresas con transacciones inexistentes, con las cuales los sujetos pasivos se encuentren realizando operaciones comerciales de compra asumiendo que son empresas activas y legales al verificar su status en el portal del SRI

En base a lo expuesto, podemos definir que existen criterios para considerar que, en este tipo de transacciones se origina una incertidumbre en el tratamiento del impuesto a las ganancias y criterios por los cuales la Administración de **REMIENVASE S.A.** decida mantener o no negociaciones de compra con determinados sujetos pasivos que en su momento no califican como empresas fantasmas o inexistentes, pero después se da la determinación tributaria y por lo tanto califica el GASTO del año 2019 y bajo estas variables la *Administración basado en su juicio y criterio considerara como probable que la Administración Tributaria*

considere que la misma corresponde a un importe no deducible, sin embargo, dado a los argumentos que posee, se puede obtener los siguientes escenarios posibles empleando el método del Valor Esperado:

Tabla 83

Caso 3: Escenario – Empresas Fantasmas

Escenarios	Criterios	Importe	Probabilidad %	Estimación del Valor Esperado
Resultado A:	SRI califica el concepto de fantasma	37,900	50%	18,950
Resultado B:	SRI NO califica el concepto de fantasma	0	50%	0
			100%	18,950

El cuadro No. 83, muestra dos escenarios, considerando que existen dos criterios divididos y asignados, resultado A de un 50% de probable glosa y resultado B de un 50% de que no glose respectivamente. **REMIENVASE S.A.**, observa que el Resultado A es el importe más probable equivalente al 50% de que la autoridad tributaria aceptará como gasto NO deducible. Por consiguiente, la entidad **REMIENVASE S.A.** concluye que el Resultado A es el importe más probable por un monto de US\$ 18,950 ya que en consecuencia es el que mejor predice la resolución de la incertidumbre.

Caso 4: Pérdida Tributaria

Antecedente.

La declaración de impuesto a la renta REMIENVASE S.A. correspondiente al ejercicio económico 2019 incluye deducciones en su Estado de Resultado Integral, relacionados con una Pérdida Fiscal.

REMIENVASE S.A., cuya actividad operacional, es la elaboración de envases plásticos PET, mantiene contratos de servicios con la compañía QUIMEC S.A., su actividad, la “Prestación de Servicios Técnicos de Mantenimiento de Maquinarias Industriales”. QUIMEC S.A., al pasar por un proceso de liquidación, REMIENVASE S.A., decide absorber y adquiere ésta compañía transfiriendo el 100% de su capital emitido, reconociendo la totalidad de sus activos adquiridos y los pasivos asumidos a

su valor razonable. El pago fue realizado mediante crédito directo. La transferencia de la propiedad legal del negocio se dio al momento en que REMIENVASE S.A., asume su poder en la administración de la compañía y a su vez cumple el proceso inscripción en el Registro Mercantil esto es el 31 de diciembre del 2018.

Al momento de absorber la compañía es importante resaltar que no había indicios de reconocer una Plusvalía Mercantil (Goodwill), por cuanto en su reconocimiento inicial el precio de adquisición medido a su valor razonable no superó el costo del importe neto entre sus activos reconocidos y el importe de los pasivos asumidos.

QUIMEC S.A. (compañía absorbida) revela en sus Estados Financieros la deducción de una pérdida tributaria correspondiente al ejercicio fiscal 2018 por un monto de US\$ 200,000, susceptible de compensación con el pago del impuesto a la renta en cinco ejercicios económicos futuros. Por su parte, REMIENVASE S.A., decidió hacer uso del beneficio del crédito tributario (amortización de la pérdida fiscal) para compensación de su pago del impuesto a la renta del año 2019 y de ejercicios venideros; mientras que REMIENVASE S.A., obtuvo utilidad gravable al 2018.

Como información adicional, REMIENVASE S.A., adquiere los derechos de la compañía absorbida (QUIMEC S.A.), y se observa que la actividad que ésta realizada guardaba similitud con la actividad principal de nuestra compañía el de realizar el servicio de mantenimiento técnico a las maquinarias; pero es importante informar que REMIENVASE S.A., no realiza actividad operativa producto de la absorción.

A continuación, se detalla la información relevante del reconocimiento de la determinación de la pérdida tributaria declarada por la sociedad “QUIMEC S.A.” dentro del ejercicio económico 2018 como sigue:

Tabla 84

Saldo Amortizado de la Pérdida Tributaria aplicable al 2019

	CIA QUIMEC S.S.A.A			CIA. REMIENVASE S.A.	
	Valor Declarado Año 2017 (A)	Año 1 2017 (B)	Año 2 2018 (C)	Total Pérdida Tributaria Acumulada 1/1/2018 (D) = (B) + (C)	SALDO AMORTIZADO AL 31/12/2018 EJERCICIO FISCAL AUDITADO (E) = (A) - (D)
Pérdida sujeta a Amortizada	300,000	50,000	50,000	200,000	100,000

A continuación, la determinación de la pérdida de QUIMEC S.A. (empresa absorbida) al cierre del ejercicio fiscal 2018. La compañía tiene pérdidas tributarias acumuladas del año 2017, de las cuales mantiene un saldo por amortizar al 31 de diciembre del 2018 por el valor de US\$ 100,000 tal como se muestra a continuación:

En base a la determinación de la base imponible de REMIENVASE S.A., la compensación de la pérdida tributaria acumulada era por la totalidad del saldo pendiente, tal como se muestra a continuación:

Tabla 85

Papel de Trabajo de la Amortización Pérdida Tributaria - Industria REMIENVASE S.A. al 2019

Detalle	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Tarifa Impuesto Renta	Activo Impuesto Diferido
Amortización Pérdida Tributaria	0	100,000	100,000	26.69%	13,343

Por lo tanto, al 1 de enero del año 2019, la compañía realizó la contabilización del reconocimiento del importe atribuible por concepto de Amortización Pérdida Tributaria por valor de US\$ 50,000

Tabla 86

Contabilización – Activo por Impuesto Diferido – Pérdida Tributaria

Fecha	Detalle	Debe	Haber
	xxx		
1/01/2019	<u>Activo por Impuesto Diferido</u>	50,000	
	<u>Cuentas por Pagar</u>		50,000
	P/r el valor de la amortización pérdida tributaria del período correspondiente al año 3		
	xx		
31/12/2019	<u>Gasto por Impuesto a las Ganancias</u>	25,000	
	<u>Activo por Impuesto Diferido</u>		25,000
	P/r la reversión de la Diferencia Temporal al 31/12/2019 absorbida.		

Al respecto, en el numeral 3, el Art 28 del Código Tributario señala: “Las sociedades que sustituyan a otras, haciéndose cargo del activo y del pasivo, en todo o en parte, sea por fusión, transformación, absorción o cualquiera otra forma. La

responsabilidad comprenderá a los tributos adeudados por aquellas hasta la fecha del respectivo acto”; y en concordancia, el Art 11 de LRTI que trata las Pérdidas establece:

Las sociedades 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. (p.25); y

Por consiguiente, el artículo 28 numeral 8 literal c) del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno como sigue:

Las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria, de ejercicios anteriores. Su amortización se efectuará dentro de los cinco períodos impositivos siguientes a aquel en que se produjo la pérdida, siempre que tal amortización no sobrepase del 25% de la utilidad gravable realizada en el respectivo ejercicio. El saldo no amortizado dentro del indicado lapso, no podrá ser deducido en los ejercicios económicos posteriores. En el caso de terminación de actividades, antes de que concluya el período de cinco años, el saldo no amortizado de las pérdidas, será deducible en su totalidad en el ejercicio en el que se produzca la terminación de actividades. (p.29)

Conforme se expresa en la normativa antes expuesta se remite a los hechos, de que, si una empresa cae en disolución definitiva y al haberse declarado una pérdida contable, esta podrá acogerse como explica la norma a la deducibilidad total de la Amortización de la Pérdida Tributaria que le hubiera correspondido hacer en cinco ejercicios económicos futuros si hubiera mantenido el principio de empresa en marcha.

Podría el Servicio de Rentas Internas, no aceptar la deducibilidad porque la empresa absorbida, “QUIMEC S.A.”, debió haber utilizado totalmente la amortización de la pérdida y compensar con su impuesto a la renta previo a la terminación de sus actividades económicas. En consecuencia, en la absorción por parte de REMIENVASE S.A. no hubiera saldo alguno de pérdida tributaria que compensar.

Argumentos de la administración de REMIENVASE S.A. para sustentar la deducibilidad de la Amortización de la Pérdida Tributaria

La Administración de REMIENVASE S.A. podría considerar los siguientes argumentos para sustentar la deducibilidad de la Amortización de la Pérdida Tributaria:

1. Con respecto a la probabilidad de ser establecida una glosa por la Administración Tributaria, debemos mencionar sobre la pérdida tributaria acumulada, que al absorber los activos de la empresa QUIMEC S.A., el derecho le pertenece a quien la compra, en el presente caso REMIENVASE S.A., siempre que, quien la compra mantenga la misma actividad de la compañía absorbida.
2. **REMIENVASE S.A., dedicada a la elaboración de botellas plásticas PET,** adquiere los derechos de la compañía absorbida **(QUIMEC S.A.), quien realizaba la actividad de “Servicios de Mantenimiento Técnico a Maquinarias”,** pero se observa que la actividad que ésta realizada guardaba similitud con la actividad principal de nuestra compañía, pero es importante informar que REMIENVASE S.A., **“no realiza actividad operativa producto de la absorción”,**
3. REMIENVASE S.A., basa su argumentación en base al siguiente precedente legal:

Tabla 87

Extracto de Absoluciones Consulta Tributaria enero-diciembre 2015

6 de Agosto del 2015	
Oficio:	9170120150CON001720
Consultante	CONSORCIO ECUATORIANO DE TELECOMUNICACIONES S.A. CONECEL
Referencia:	Crédito Tributario por Fusión Societaria
Consulta:	<ol style="list-style-type: none"> 1. ¿CONECEL, está facultado a beneficiarse del crédito tributario de Impuesto a la Renta que registra ECUADORTELECOM, a partir de la fecha de inscripción de la fusión ante el Registro Mercantil? 2. ¿CONECEL, está facultado a beneficiarse del crédito tributario del Impuesto al Valor Agregado que registra ECUADORTELECOM, a partir de la fecha de inscripción de la fusión ante el Registro Mercantil? 3. ¿CONECEL, está facultado a beneficiarse de las pérdidas acumuladas de ECUADORTELECOM como parte de su gasto deducible, a partir de la fecha de inscripción de la fusión ante el Registro Mercantil?
Base Jurídica	<p>Código Tributario, Art 28 Ley de Régimen Tributario Interno, Art 11 Ley de Compañías: Art 337, Art 338, Art 339, Art 341, Art 343 Reglamento para la Aplicación de Régimen Tributario Interno, Art 28 y Art 44</p>
Absolución	<p>Respecto de la primera y segunda pregunta, es preciso indicarle que cuando dos sociedades, resuelvan fusionarse por absorción, se transfiere el activo, que lo constituyen todos los bienes, valores y derechos que la empresa posee; así como también se trasfiere el pasivo, que comprende las deudas que tiene la empresa para con terceras personas. Por lo tanto, al ser el Crédito Tributario una cuenta de Activo que tiene la compañía absorbida éste se transferirá a la compañía absorbente como consecuencia de la fusión, y deberá por lo tanto registrarse así en la contabilidad.</p> <p>En cuanto a la tercera pregunta, el régimen tributario permite al sujeto pasivo compensar las pérdidas sufridas en un ejercicio económico, con las utilidades gravables que obtuviere dentro de los cinco períodos impositivos siguiente, sin que exceda en cada período el 25% de las utilidades obtenidas. Al momento de fusionarse por absorción una empresa con otra, tal como se expresó en el párrafo precedente, la absorbente subroga derechos y obligaciones de la absorbida, por lo que la cuenta amortización por pérdidas SUBSISTE como un GASTO DEDUCIBLE DEL IMPUESTO A LA RENTA, en la parte que no haya sido utilizada por la empresa absorbida.</p>

Si bien las Consultas Tributarias que realicen los contribuyentes a la Administración Tributaria, solo son vinculantes para quien las realiza; los otros contribuyentes podemos obtener el criterio de la Administración Tributaria sobre el caso específico consultado. Por otro parte, es importante recordar que las Consultas una vez publicadas en el Registro Oficial, se convierten en el criterio público de la Administración Tributaria.

En base a lo expuesto, podemos tener en cuenta que existen criterios para considerar que, en este tipo de transacciones existe una incertidumbre en el tratamiento del impuesto a las ganancias y criterios por los cuales la Administración de **REMIENVASE S.A.** puede considerar la deducibilidad, por lo cual la *Administración basado en su juicio y criterio considerara como probable que la Administración Tributaria considere que la misma corresponde a un importe no deducible*, sin embargo, basado en los argumentos que posee, se puede obtener los siguientes escenarios posibles:

Tabla 88

Caso 3: Escenario Pérdida Tributaria

Escenarios	Criterios	Importe	Probabilidad %	Estimación del Valor Esperado
Resultado A:	SRI acepta el beneficio de la Pérdida tributaria adquirida	0	50%	0
Resultado B:	SRI NO acepta el beneficio de la Pérdida tributaria adquirida	50,000	50%	25,000
			100%	25,000

Basado en el cuadro No. 88, el resultado de B es el escenario que se plantea, considerando que existe un criterio de probable glosa se ha asignado un 50% y un 50% respectivamente, por tanto, basado en los dos escenarios expuestos al considerar que existen un criterio dividido de que sea probable la glosa de no serlo, **REMIENVASE S.A.**, observa que existe un importe más probable que la autoridad tributaria aceptara como gasto no deducible. Por consiguiente, la entidad **REMIENVASE S.A.**, concluye

que el importe de US\$ 25,000 ya que en consecuencia es el importe más probable que mejor predice la resolución de la incertidumbre.

Caso 5: Tratamiento de los servicios inter-compañías con compañías relacionadas del exterior

La declaración de impuesto a la renta REMIENVASE S.A. correspondiente al ejercicio económico 2019 incluye deducciones en su Estado de Resultado Integral, relacionados servicios inter-compañías con compañías relacionadas del exterior a continuación:

Antecedes del caso de los pagos realizados al exterior:

- Regalías pagadas a relacionada de México por uso de marca, por el valor anual de US\$ 200.000 Dólares Americanos. BRAVE S.A.
- Servicios de consultoría y administrativos con relacionadas del exterior (Perú), por el valor anual de US\$ 100.000 Dólares Americanos. Meil S.A. que corresponden.

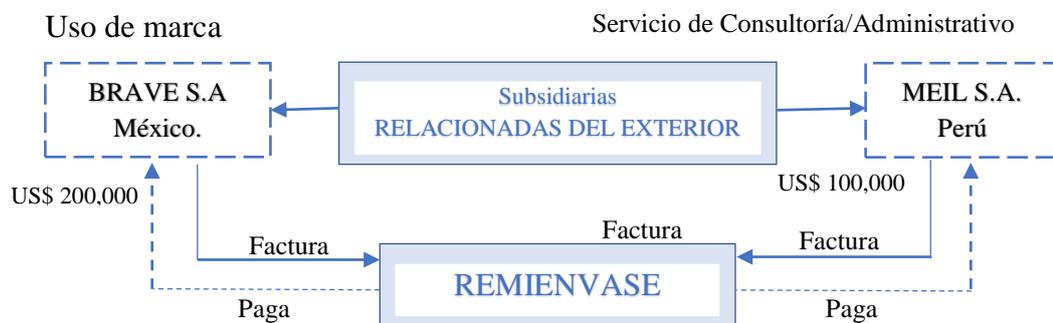


Figura 30 Pagos realizados al exterior - REMIENVASE S.A.

La Administración Tributaria podría sostener que tales pagos no mantienen una sustancia económica, porque no cuentan con un contrato firmado entre compañías relacionadas del exterior, y en tal sentido se constituyen en gasto no deducible que podría calificarlo como un costo de accionistas pues no lo ve como un servicio sino un gasto innecesario atribuible a los accionistas, que no genera valor agregado a la obtención de la renta de la empresa REMIENVASE S.A.

El argumento de la Administración Tributaria se basa en el:

“Art. 17.- Calificación del hecho generador. Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y

naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.”

Lo que la administración tributaria comprueba es que las operaciones intercompañías “entre matriz y relacionada” que se presenten, deben estar sustentadas en documentación que soporte y respalde por tanto se establezca la efectividad de la prestación del servicio; además que el hecho generador, en referencia al servicio prestado sea necesario y causal directamente relacionado con la obtención de la renta para efectos de determinación el Impuesto a la Renta y por tanto sustenten la deducibilidad del gasto como lo establece el Art 27 de la RLTI:

Son deducibles todos los costos y gastos necesarios, causados en el ejercicio económico, directamente vinculados con la realización de cualquier actividad económica y que fueren efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar rentas gravadas con impuesto a la renta y no exentas; y, que de acuerdo con la normativa vigente se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta. (p.23)

El Servicio de Rentas Internas para efectos de control y seguimiento utiliza las "Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias", aprobadas por el **Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)** "vigentes al 1 de enero del período fiscal correspondiente" señalado en su el Art 89 de la RLTI. La OCDE es un organismo internacional que desarrolla pautas, criterios y conductas sobre las cuales se establecen directrices con el criterio de “desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio de la participación en transacciones que no ocurrirían, o que ocurrirían sólo muy raramente, entre terceros. Ello implicará la adopción de normas sobre precios de transferencia o medidas especiales para proporcionar protección contra los tipos más comunes de erosión de la

base mediante pagos tales como gastos de gestión y gastos correspondientes a la sede principal. OCDE, (2014)

La OCDE conviene en tratar los servicios intra- grupo basado en ¿Qué es lo que la compañía y sus accionistas requieren demandar y esperan obtener? En respuesta es la existencia de un interés económico que al momento de prestar el servicio la compañía se retribuya en un beneficio que ayude a la obtención de la renta, de tal manera el gasto incurrido será reconocido como sustento para efectos de reconocerse el crédito tributario a favor de la compañía.

Conviene en tomar como referencia las directrices que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) establece sobre las bases para reducir las posibilidades de erosión de la base imponible a través de los gastos de gestión y gastos correspondientes a la sede principal excesivo mediante la propuesta de un sistema que: (a) Identifica una amplia categoría de pagos por servicios intra-grupo de carácter común, de los que se predica un margen de beneficio muy reducido; (b) aplica a todo el destinatario un criterio de asignación y reparto de costes consistente y, (c) Proporciona mayor transparencia mediante requisitos de información específicos, que incluyen documentación que demuestre la determinación de la puesta en común de costes específicos (OCDE, 2014, p. 3).

Comúnmente entre los servicios de gestión, servicios técnicos, administrativa y consultorías o similares se pueden mencionar certificaciones ISO 9000, formación y capacitación al personal, prestación de servicios de tecnología, mantenimiento y reparación de activos, asesoramiento contable/legal, servicio de marketing, leasing; entre otros.

Argumentos de la administración de REMIENVASE S.A. para sustentar la deducibilidad del Tratamiento de los servicios inter-compañías con compañías relacionadas del exterior

Dentro del contexto es importante resaltar el principio de causalidad que señala “del propio principio de causalidad surgen implícitos algunos de los caracteres que deben revestir los gastos para ser deducibles: y ser necesarios (algunas legislaciones hablan de **estrictamente indispensables**) para obtener la renta o mantener la fuente, ser normales de acuerdo al giro del negocio, mantener cierta proporción con el volumen

de operaciones” (García, 1980, p. 122). Esto sustenta el hecho económico real de los gastos incurridos por REMIENVASE S.A. con sus relacionadas del exterior durante el 2019, por concepto Regalías anuales pagadas a su relacionada de México por uso de marca, y el pago por servicios de consultoría y administrativos. De acuerdo con la normativa tributaria establece haber cumplido con los límites para su deducibilidad al verse generado el hecho económico el mismo que al darse es inevitable desconocerse; Al respecto, la RLRTI en su numeral 16 del Art. 28 fija los límites máximos por concepto de los gastos antes mencionados indicando que:

La sumatoria de las regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares, pagados por sociedades residentes o por establecimientos permanentes en Ecuador a sus partes relacionadas, no podrán ser superiores al 20% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos, siempre y cuando dichos gastos correspondan a la actividad generadora realizada en el país.

Dentro del mismo contexto la Resolución No NAC-DGERCGC15-00000571 en su Art 5 trata los Servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares señalando que:

Los servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares deben involucrar la aplicación principal de un conocimiento, experiencia o habilidad de naturaleza especializada. En particular, de esta definición:

- a. Se excluyen las operaciones comprendidas en los gastos indirectos, en razón de las propias regulaciones y límites establecidos para ellos en la normativa aplicable.
- b. Se excluyen sueldos, salarios y cualquier otra remuneración por el trabajo en relación de dependencia y las dietas de directores.
- c. Se excluye el acceso a información, a espacio físico, a capacidad de transmisión de datos y similares, siempre que dicho acceso esté disponible a terceros independientes. Se excluyen operaciones financieras.”

A continuación, la aplicación de los límites establecida en la normativa tributaria, en la base imponible determinada por REMIENVASE S.A. al cierre del ejercicio fiscal 2019:

Tabla 89

Escenario Calificación de la Esencia Económica de Transacciones Intercompañías
Calculo del Límite

Base Imponible	67'076,451
Gastos de Regalías	12'500,000
Base para análisis de Gastos de Regalías	79'576,451
Porcentaje Límite Máximo de Gastos de Regalías, Servicios Administrativos, Consultas	20%
Límite de Gastos de Regalías	15'915,290
Gastos de Regalías registrados por la Cia.	12'500,000
Exceso de Gastos de Regalías	-

Nota: Estado de Resultado y Conciliación Tributaria año 2019- REMIENVASE. S.A.

Al respecto de la tabla # 89 se encuentran incluidos los gastos por los servicios inter-compañías con compañías relacionadas del exterior que se consideraron como deducibles de los cuales se genera la incertidumbre y por tanto la probabilidad de glosa por parte de la Administración Tributaria dentro de la determinación del Impuesto a la Renta del 2019, es importante reiterar que REMIENVASE S.A. realizó servicios lícitos con sus relacionadas del exterior, y necesarios para el cumplimiento de sus objetivos empresariales; por lo tanto no constituye un costo de accionista, argumentando que si debería considerar la deducibilidad por el servicio como se justifican a continuación:

- a. Las regalías pagadas por un valor de US\$ 200,000 a su relacionada en México (BRAVE S.A.), por el uso de marca incrementaron de manera exponencial las ventas en el año 2019, lo que deriva en el aumento de la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta.
- b. Por otro lado, el pago por el monto de US\$ 100,000 a su relacionada en Perú (MAIL S.A.), que corresponde a la asesoría y consultoría en materia de gestión, ayudó a que REMIENVASE S.A. optimice gastos administrativos, lo que coadyuvo en la disminución de costos operativos y administrativos, mejorando la utilidad neta del ejercicio.

En base a lo expuesto, podemos tener en cuenta que existen un criterio para considerar que, en este tipo de transacciones existe una incertidumbre en el tratamiento del impuesto a las ganancias y un criterio por los cuales la Administración de **REMIENVASE S.A.** puede considerar la deducibilidad por un monto equivalente US\$ 300,000, por lo cual la Administración basado en su juicio y criterio considerara como probable que la Administración Tributaria considere que la misma corresponde a un importe no deducible, sin embargo, basado en los argumentos que posee, se puede obtener los siguientes escenarios posibles:

Tabla 90

Caso 5: Escenario Calificación de la Esencia Económica de Transacciones Intercompañías

Escenario	Criterio	Importe	Probabilidad %	Estimación del importe probable
Resultado 1	SRI califica la esencia económica de transacciones intercompañías	300,000	50%	150,000
Resultado 2	Sri no califica la esencia económica de transacciones intercompañías	0	50%	0
			100%	\$ 150,000

Basado en el cuadro # 90, el resultado A es el escenario que mejor plantea el tratamiento de incertidumbre, considerando que hay criterios divididos de que la administración tributaria asigne o No una glosa respectivamente. Por tanto, basado en los dos escenarios expuestos **REMIENVASE S.A.**, observa que existe un importe más probable del 50%, que la autoridad tributaria aceptará un gasto no deducible y en consecuencia será el que mejor predice la resolución de la incertidumbre. Por consiguiente, la entidad **REMIENVASE S.A.** concluye que el importe más probable es por el valor de US\$ 150,000 ya que en consecuencia es el importe más probable que mejor predice la resolución de la incertidumbre.

Exceso de Gastos de Regalías, Servicios Administrativos, Consultoría y Similares.

- Se procede a determinar si existe un exceso en el límite de deducibilidad para éste gasto el cual presenta en su Estado de Resultados un monto registrado por el valor de US\$ 12'500,000 como se muestra a continuación:



Figura 31: Límite deducibilidad gasto con relacionadas del exterior. Art 10 # 20 LRTI. – REMIENVASE S.A. (2019)

Al respecto, el numeral 20 del Art.10 de la Ley de Régimen Tributario Interno en concordancia con el Art.28 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno establece que: “Las regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría pagados por sociedades domiciliadas o no en Ecuador a sus partes relacionadas serán deducibles de acuerdo con los límites que para cada tipo o en su conjunto se establezca en el reglamento para la aplicación de esta Ley”. (p.23)

De conformidad a lo establecido en la norma citada precedentemente, para efectos de analizar la deducibilidad de los Gastos de regalías, servicios administrativos, consultoría y similares la compañía presenta en su Estado de Resultados un valor de US\$ 12'500,000. La Base imponible establecida dentro de la Conciliación Tributaria corresponde a US\$ 83'436,118 más los gastos de regalías se establece la base para el análisis del Gasto que suman un monto de US\$ 95'936,118 sobre el cual se establecerá el límite del 20% como deducibilidad máxima.

Se procede a efectuar el análisis relacionado con la determinación de la Base Imponible como sigue:

Tabla 91

Cálculo del Límite de Gastos de Regalías, Servicios Administrativos, Consultorías

Base Imponible	67'076,451
Gastos de Regalías	<u>12'500,000</u>
Base para análisis de Gastos de Regalías	79'576,451
Porcentaje Límite Máximo de Gastos de Regalías, Servicios Administrativos, Consultas	20%
Límite de Gastos de Regalías	15'915,290
Gastos de Regalías registrados por la Cia.	12'500,000
Exceso de Gastos de Regalías	-

Nota: Conciliación Tributaria - 2019 – REMIENVASE S.A.

Como podemos observar, REMIENVASE S.A. ha procedido al registro de un Gasto de Regalías por un monto de US\$ **12'500,000** al 31/12/2019, el cual al momento de verificar la deducibilidad conforme a lo establecido en el numeral 20 del Art.10 de la LRTI y RLRTI, el límite máximo del 20% calculado sobre la base para análisis de los gastos de regalías, servicios técnicos, servicios administrativos y servicios de consultoría corresponden a un monto real de US\$ **15'915,290**, con el cual se puede confirmar que no existe exceso en el gasto de la compañía por este concepto.

Tabla 92

Gasto No Deducible Local - Gasto de Regalía

Ref	Concepto	Monto Registrado	Límite máximo 20%	Criterio	Gasto No Deducible
28	Gasto de Regalías	12'500,000	15'915,290	No Excede	-

Nota: Referencia Estado de Resultado Integral 2019 – REMIENVASE S.A.

Exceso de Gastos Indirectos de Partes Relacionadas del Exterior. - Se determinará si existe un exceso en el límite de deducibilidad para éste gasto el cual presenta en su Estado de Resultados un monto registrado por el valor de US\$ 4'500,000 como se muestra a continuación:

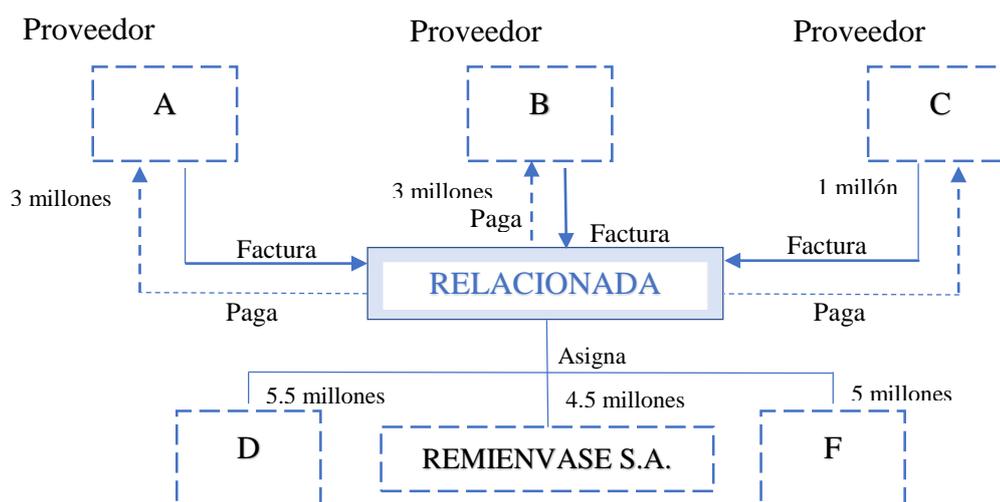


Figura 32 Gastos indirectos entre partes relacionadas del exterior

Al respecto, el numeral seis a del Art.10 de la Ley de Régimen Tributario Interno en concordancia con el numeral uno Art.30 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno establece que:

Los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, hasta un máximo del 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos. Para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo pre-operativo del negocio, éste porcentaje corresponderá al 5% del total de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente (...). (p.17)

De conformidad a lo establecido en la norma citada precedentemente, para efectos de analizar la deducibilidad de los Gastos Indirecto de Partes Relacionadas del Exterior, la compañía presenta en su Estado de Resultados un valor de US\$ 4'500,000. La Base imponible calculada dentro de la Conciliación Tributaria corresponde a US\$ 67'076,451 más los gastos indirectos se establece la base para el análisis del Gasto Indirecto de Partes Relacionadas del Exterior por US\$ 71'576,451 sobre el cual se establecerá el límite del 20% por deducibilidad máxima.

Se procede a efectuar el análisis relacionado con la determinación de la Base Imponible como sigue:

Tabla 93

Cálculo del Exceso de Gastos Indirectos de Partes Relacionadas del Exterior

Base Imponible	67'076,451
Gastos Indirectos	4'500,000
Base para Limite de Gastos Indirectos	71'576,451
Límite Máximo de Gastos Indirectos de Partes Relacionada del Exterior	5%
Límite de Gastos de Indirectos	3'578,823
Gastos de Gastos Indirectos registrados por la Cia.	4'500,000
Exceso de Gastos Indirectos	921,177

Nota: Conciliación Tributaria - 2019 – REMIENVASE S.A.

Como podemos observar, REMIENVASE S.A. ha procedido al registro de un Gasto Indirectos de Partes Relacionada del Exterior por un monto de US\$ 4'500,000 al 31/12/2019, el cual al momento de verificar la deducibilidad conforme a lo

establecido en el numeral 6a del Art.10 de la LRTI y RLRTI, el límite máximo del 5% calculado sobre la base para límites de Gastos Indirectos corresponde a un monto real de US\$ 3'578,823 lo que resulta en un gasto no deducible por el valor de **US\$ 103,194** que debe ser considerado para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del 2019.

Tabla 94

Gasto No Deducible Gastos Indirectos de Partes Relacionada del Exterior

Ref	Concepto	Monto Registrado	Límite máximo 5%	Criterio	Gasto No Deducible
29	Gasto Indirectos de Partes Relacionadas del Exterior	4'500,000	3'578,823	Excede	921,177

Nota: Referencia Estado de Resultado Integral 2019 – REMIENVASE S.

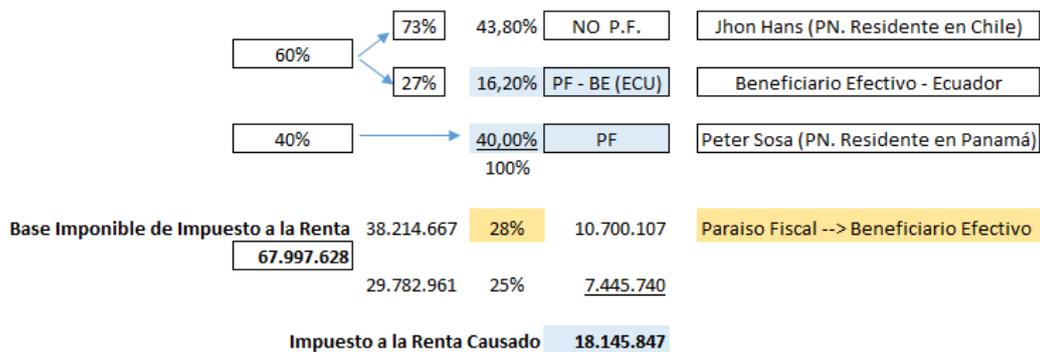


Figura 33 Cálculo del Impuesto a la Renta Causado –REMIENVASE al 31/12/2019

ESTADO DE SITUACIÓN
INDUSTRIAS REMIENVASE S.A.
AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2019

ACTIVOS CORRIENTES	En dólares	PASIVOS CORRIENTES	En dólares
Caja Bancos	14.600.098	Proveedores	38.146.962
Inversiones Temporales	1.250.000	Obligaciones Financieras locales	2.300.000
Cuentas por Cobrar Comerciales	7.650.000	Obligaciones Financieras del exterior	12.500.000
(-) Deterioro de cuentas incobrables	(200.000)	Otros Impuestos Municipales e IVA por pagar	1.670.980
Gastos pagados por anticipado	1.375.000	Beneficios Sociales por pagar	<u>2.560.000</u>
Crédito Tributario de Impuesto a la Renta - Local	905.003		
Crédito Tributario de Impuesto a la Renta - Exterior	300.000	Total Pasivo Corriente	57.177.942
Crédito Tributario de Impuesto al Valor Agregado (IVA)	287.000		
Anticipo de Impuesto a la Renta	3.200.000		
Crédito Tributario de Impuesto a la Salida de Divisas (ISD)	1.550.000	PASIVOS NO CORRIENTES	
Inventario de suministros y repuestos	100.000	Provisión de Jubilación Patronal	4.500.000
Inventario de materia prima PET	4.700.000	Provisión de Desahucio	<u>1.200.000</u>
Inventario de productos en proceso	3.650.000	Total Pasivo No Corriente	5.700.000
Inventario de productos terminados	1.500.000		
(-) Deterioro por obsolescencia de inventarios	(170.000)	PATRIMONIO	
(-) Deterioro acumulado para alcanzar el VNR de inventarios finales	(430.000)	Capital Social	800.000
Otros Activos corrientes	<u>78.383.460</u>	Otro Resultado Integral	550.000
Total Activo Corriente	118.650.561	Reservas	130.000
ACTIVOS NO CORRIENTES		Aportes para futuro aumento de capital	10.000
Propiedad, Planta y Equipo	31.000.000	Utilidades retenidas	2.510.000
(-) Depreciación Acumulada de Propiedad, Planta y Equipo	(20.335.417)	Utilidad del ejercicio	<u>72.171.357</u>
Inversiones de Largo Plazo	1.500.000		
Intangibles de vida útil finita e infinita	8.000.000	Total Patrimonio	76.171.357
(-) Amortización de Intangibles de Vida util Finita	(800.000)		
(-) Deterioro de Intangibles de vida útil infinita	(100.000)		
Activo por Impuesto Diferido	1.134.155		
Total Activo No Corriente	20.398.738		
TOTAL ACTIVOS	\$ 139.049.299	TOTAL PASIVO + PATRIMONIO	\$139.049.299

ESTADO DE RESULTADO INTEGRAL
INDUSTRIAS REMIENVASE S.A.
AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2019

Ref	Descripción	Monto en US\$
1	Ventas de Botellas Plásticas - Cliente Nacional	90.500.320
2	Ventas de Botellas Plásticas - Relacionadas Región Latinoamérica	130.500.000
3	Ventas de Botellas Plásticas - Relacionadas Centroamérica	22.500.000
4	Venta de PET - Zona Asiática	19.000.000
5	Servicios Exportados - Relacionados y No Relacionados Perú	2.500.000
6	Servicios Exportados - Relacionados y No Relacionados Islas Vírgenes Británicas	3.000.000
	Total Ingresos de Actividades Ordinarias	268.000.320
7	Costo de Venta de Productos Manufacturados	<u>(120.657.843)</u>
	Utilidad Bruta	147.342.477
	Gastos de Administración	
8	Sueldos y Salarios de personal	7.500.000
9	Beneficios Sociales	1.250.000
10	Aporte Patronal al IESS	760.000
11	Indemnizaciones laborales	215.000
12	Honorarios Profesionales	3.500.000
13	Arrendamiento Mercantil	3.200.000
14	Mantenimiento	1.100.000
15	Combustibles	500.000
16	Transporte	900.000
17	Suministros de Oficina	45.000
18	Repuestos	725.000
19	Seguros de Salud y medicina prepagada	150.000
20	Promoción y Publicidad	18.000.000
21	Depreciación de Maquinarias	1.000.000
22	Depreciación de Equipos	1.000.000
23	Depreciación de Equipos (Reavalúo)	125.000
24	Depreciación de Edificios	8.333
25	Depreciación de Vehículos	3.166.667
26	Amortización de Intangibles de vida útil finita	350.000
27	Pérdida por deterioro de activos intangibles	100.000
28	Regalías, Asistencia Técnica y Consultoría- Partes Relacionadas	12.500.000
29	Gastos indirectos asignados del exterior	4.500.000
30	Baja de Inventarios	30.000
	Baja de inventario por Activo Fijo	300.000
	Total Gastos de Administración	(60.925.000)
	Gastos de Ventas	
31	Gastos de Viaje	9.800.000
32	Gastos de Gestión	2.890.000
33	Deterioro de Cuentas Incobrables	200.000

34	Pérdida por deterioro de Inventario Obsoleto	170.000	
35	Pérdida por concepto del valor neto de realización de inventarios	430.000	
36	Provisión de Jubilación Patronal	1.000.000	
37	Provisión de Desahucio	500.000	
38	Intereses y multas por mora tributaria	125.000	
39	Donaciones a Instituciones privadas	<u>12.000</u>	
	Total de Gastos de Ventas		(15.127.000)
	Otros Ingresos / Egresos		
40	Gastos Financieros provenientes de Préstamos Locales	59.000	
41	Gastos Financieros provenientes de Préstamos del Exterior	1.250.000	
43	Retenciones en la fuente asumidas del exterior	375.000	
44	Dividendos procedentes de sociedades ecuatorianas	923.450	
45	Enajenación Ocasional en la venta de equipo industrial - moldes	230.000	
46	Enajenación Ocasional en la venta de tres terrenos	750.000	
47	Ingresos por Indemnizaciones de seguros por lucro cesante	96.780	
48	Ingresos por Indemnizaciones de seguros por daño emergente	87.650	
49	Ingresos por Rendimientos Financieros en depósitos corto plazo	75.000	
50	Ingresos por Rendimientos Financieros en depósitos largo plazo	90.000	
51	Otras Ingresos No Operacionales varias	<u>312.000</u>	
	Total Otros Ingresos / Egresos		<u>880.880</u>
	Utilidad antes del 15% de Participación a Trabajadores e Impuestos a las Ganancias		72.171.357

Industria REMIENVASE S.A.
Conciliación Tributaria
Al 31 de diciembre del 2019

Utilidad antes del 15% de Participación A Trabajadores e Impuesto a las Ganancias	72.171.357
(-) 15% de Participación a Trabajadores	-
	10.825.704
<u>DIFERENCIAS PERMANENTES</u>	
<u>INGRESOS EXENTOS (NO GRAVADOS)</u>	
	-3.511.100
5 Exportaciones de servicios a no residentes sujetos a imposición	2.500.000
44 Dividendos procedentes de sociedades ecuatorianas	923.450
48 Reembolsos por liquidación de seguros de daño emergente	<u>87.650</u>
<u>GASTOS NO DEDUCIBLES LOCALES</u>	
	7.314.481
8 Sueldos y salarios no aportados al IESS (5%)	375.000
12 Honorarios Profesionales no soportados en comprobantes de venta	130.000
13 Pago de arrendamiento mercantil sin utilización del sistema financiero	10.000
14 Pago de mantenimiento no soportado en comprobante de venta	10.000
16 Pago de transporte no soportado en comprobante de venta	35.000
18 Facturas de repuestos que no cumplen los requisitos de llenado de LRTI	20.000
20 Gastos de Promoción y Publicidad que exceden a los límites de la LRTI	-
22 Gastos de depreciación de equipos en exceso	200.000
23 Gastos de depreciación atribuible al revaluó de equipos	125.000
25 Gastos de depreciación de vehículos en exceso	1.266.667
23 a Gasto de Depreciación de vehículos > 35,000	42.000
26 Gastos de amortización de intangibles de vida útil finita en exceso	150.000
27 Pérdida por deterioro de Activos Intangibles de vida útil indefinida	100.000
30 Baja de inventarios no soportada en declaración juramentada emitida en el mismo ejercicio fiscal	30.000
31 Exceso de Gastos de Viaje, Hospedaje y Alimentación de acuerdo a la LRTI y su RLRTI	1.788.377
32 Exceso de Gastos de Gestión de acuerdo a la LRTI y su RLRTI	1.426.760
33 Exceso de deterioro de cuentas incobrables	127.500
34 Deterioro de inventario obsoleto	170.000
38 Intereses y multas por mora tributaria	125.000
39 Donaciones a instituciones privadas	12.000
41 Gastos Financieros que exceden a la tasa del Banco Central del Ecuador	250.000
28 Exceso de Gastos de Regalías, Asistencia Técnica y Consultoría	0
29 Exceso de Gastos Indirectos asignados desde el exterior	921.177
<u>GASTO NO DEDUCIBLE ATRIBUIBLE A RENTA EXENTA</u>	
	1.123.311
43 Retenciones en la fuente asumidas por exportaciones de servicios a no residentes sujetos a imposición	375.000
Gastos No deducibles atribuibles a la Renta Exenta	748.311
<u>PARTICIPACION A TRABAJADORES ATRIBUIBLE A RENTA EXENTA</u>	
<u>DEDUCCION ADICIONAL</u>	
	-736.667
Deducción Adicional por incremento neto de empleados	-586.667

19	Deducción Adicional de medicina prepagada	-150.000	
	<u>AJUSTE DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA</u>		100.000
	<u>DIFERENCIAS TEMPORALES</u>		1.930.000
35	Pérdida por concepto del deterioro para alcanzar el VNR de inventarios	430.000	
36	Provisión de Jubilación Patronal de empleados	1.000.000	
37	Provisión de Desahucio de empleados	500.000	
	<u>DIFERENCIAS PROVENIENTES DEL TRATAMIENTO DE LA CINIIF 23</u>		431.950
	Tratamiento de la incertidumbre de la baja de inventario	235.000	
	Tratamiento por provisiones por desmantelamiento - Otros Ingresos	3.000	
	Tratamiento de incertidumbre con empresas fantasmas	18.950	
	Tratamiento incertidumbre de la Amortización Pérdida Tributaria de años anteriores empresa Absorbida	25.000	
	Tratamiento de los servicios inter-compañías con compañías relacionadas del exterior	<u>150.000</u>	
	Base Imponible de Impuesto a la Renta		67.997.628
	Impuesto a la Renta Causado		18.145.847
	Tasa Efectiva		26,69%

Conclusiones

1. Dentro de las sociedades ecuatorianas, de acuerdo con el análisis efectuado, la Interpretación CINIIF 23 tendría una probabilidad muy alta de ser aplicada en las sociedades auditadas, por lo tanto, los estados financieros deberán cumplir con los nuevos requerimientos de reconocimiento, medición y revelación al aplicar la nueva norma interpretativa en el contexto del impuesto a las ganancias y diferido a partir del ejercicio económico 2019; a diferencia del grupo de las sociedades no auditadas en el cual existiría una probabilidad casi nula de su aplicación.
2. La Administración en el evento que identifique un tratamiento impositivo incierto, podrá utilizar ya sea (i) el método del valor esperado o (ii) el método más probable, de acuerdo a la evaluación efectuada por la Compañía, la cual deberá considerar dicho método para reconocer dichos riesgos en la determinación del impuesto a las ganancias, cuando no sea probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto.
3. Esta metodología resulta útil mediante su aplicación por parte de las grandes contribuyentes ante la incertidumbre de cierto tipo de transacciones que podrían conllevar a un tratamiento impositivo incierto como corresponde a decisión de la sociedad o conforme a la evaluación de un auditor tributario dado un proceso de determinación; en consecuencia, se vuelvan a evaluar los juicios y estimaciones aplicadas si los hechos y circunstancias cambian, debido la acción o inspección de las autoridades fiscales, a raíz de los cambios en las normas tributarias y proceda a la reliquidación del Impuesto a la Renta o cuando expira el derecho de una autoridad fiscal a impugnar un tratamiento.
4. Se han identificado gastos que podrían originar incertidumbre fiscal en el reconocimiento de su deducibilidad, tal es el caso de: servicios técnicos, honorarios, asesorías, marketing e investigación de mercado, el deterioro de la cartera, valoraciones de Propiedad Planta y Equipo, en el caso de los pagos de jubilación ¿Qué validar y qué controlar?, si en el momento de su registro y estimación la provisión fue deducible o no; entre otras. En virtud de lo expuesto, todas ellas aplicarían al tratamiento de la CINIIF 23, la cual

permitirían optimizar de manera proactiva el tratamiento fiscal y evitar de estas maneras intereses, recargos y multas al momento de eventuales determinaciones futuras.

Recomendaciones

A continuación, las respectivas recomendaciones del Trabajo de Titulación se definen a continuación:

- Es importante que los contribuyentes registren sus transacciones de conformidad a las disposiciones establecidas en la normativa contable para la elaboración de los Estados Financieros, y en estricto sentido tributario las disposiciones establecidas en la LRTI y su RLRTI. Por tanto, la determinación de la base imponible deberá considerar los supuestos establecidos en tales normas, y evaluar los tratamientos impositivos inciertos a través de la CINIIF 23
- Para establecer un determinado tipo de estimaciones (provisiones) dependerá de cuan conservadora pudiera ser la empresa al momento de su reconocimiento atendiendo los supuestos de esencia económica
- Entender que hay muchos criterios que analizar que de pronto puedan ser muy optimistas o muy pesimistas al momento de establecer juicios, supuestos y otras estimaciones utilizadas debido al grado de incertidumbre dada entre la base financiera y la base fiscal que pudieren tener algunas transacciones
- Es imprescindible tomar en consideración que puede haber un riesgo de detección por parte de la administración tributaria; quién procederá a la consecución de un acto administrativo y bajo la presunción de que aceptará un gasto deducible, por consiguiente, la aplicación de los métodos establecidos por la norma CINIIF 23 será el que mejor prediga la resolución de la incertidumbre.

Bibliografía

- Anderson, D., Sweeney, D., & Williams, T. (2008). *Estadística Para Administración y Economía* (10ma ed.).
- Asamblea Nacional de la República del Ecuador. Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento 309, de 21-agosto-2018 (2018).
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2014). Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal. Recuperado 8 de diciembre de 2018, de <http://www.willibamberger-horwath.com/boletines/2014/2.pdf>
- Becerra, A. (2018). *Estadística Aplicada a la Administración*. Universidad Nacional de San Agustín de Arequipa - Unidad de Posgrado de Administración.
- Beck, P. J., Davis, J., & Jung, W. (2000). Taxpayer Disclosure and Penalty Laws - Beck - 2000 - Journal of Public Economic Theory - Wiley Online Library. Recuperado 15 de noviembre de 2018, de <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/1097-3923.00038>
- Benassini, M. (2009). *Introducción a la Investigación de Mercados. Enfoque para América Latina* (2da Edición).
- Bravo, J. (2017). *Fundamento de Derecho Tributario*.
- Chávez, L. (2018). NIIF y Tributación: Desafíos y Oportunidades para las Administraciones Tributarias. Recuperado de https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_43/espanol/2018_RAT43_ebook_es.pdf
- CINIIF-23. (2017). Recuperado de <http://incp.org.co/Site/publicaciones/info/archivos/CINIIF-23.pdf>
- Código Orgánico General de Procesos, Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento # 506. Reformado al 14 de noviembre del 2017, COGEP (2015).
- Comisión de Legislación y Codificación. Código Tributario, Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento No 38 del 14 de junio del 2005, Código Tributario (2018). Recuperado de http://www21.ucsg.edu.ec:2086/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=TRIBUTAR-CODIGO_TRIBUTARIO
- Congreso Nacional. Ley de Reforma Tributaria, Pub. L. No. R.O. Suplemento 325 (2016).

- Constitución de la República del Ecuador. (2008). Recuperado 15 de noviembre de 2018, de http://www21.ucsg.edu.ec:2086/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=PUBLICO-CONSTITUCION_DE_LA_REPUBLICA_DEL_ECUADOR
- García, M. (1980). *Impuesto sobre la Renta. Teoría y Práctica del Impuesto.*
- Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, M. (2014). *Metodología de la Investigación.* 6ta Edición.
- IAS. (2011). NIC 12. Recuperado 24 de noviembre de 2018, de <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/nic12.pdf>
- IASB. (2001a). NICSP 1 Presentación De Los Estados Financieros. Recuperado de <http://www.iasb.org>
- IASB. (2001b). Norma Internacional de Contabilidad NIC 12 Impuesto Sobre las Ganancias. Recuperado de <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/nic12.pdf>
- IASB. (2017a). NIC 1. Recuperado de <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/es/2017/ias01.pdf>
- IASB. (2017b). NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. Recuperado de <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/es/2017/ias08.pdf>
- IASB. (2017c). NIC 10 Hechos Ocurredos después del Período sobre el que se Informa. Recuperado 14 de noviembre de 2018, de <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/es/2017/ias10.pdf>
- IASB. (2017d). NIC 12 Impuesto a las ganancias. Recuperado 14 de noviembre de 2018, de <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/es/2017/ias12.pdf>
- IFRS. (2017). NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes. Recuperado 14 de noviembre de 2018, de <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/es/2017/ias37.pdf>
- IFRS. (2018). Fundación de los Estándares Internacionales de Reportes Financieros. Recuperado 3 de noviembre de 2018, de <https://www.ifrs.org/groups/ifrs-interpretations-committee/>
- IFRS, C. I. de las N. I. de C. (2003). Norma Internacional de Contabilidad NIC 2.
- Kieso, D., Weygandt, J., & Warfield, T. (2016). *Intermediate Accounting* (16th Edition).

- Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización. (2017). Nuevas Formas de deducibilidad de la provisión por jubilación patronal. Recuperado 1 de diciembre de 2018, de
- Martínez, E. (2018). Organigrama de la Nueva Estructura del IASB. Recuperado 10 de diciembre de 2018, de http://www.edgarjulianmartinez.com.co/iasb_estructura.php
- MRL. Código de Trabajo, Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento No 167, § Capitulo XI, 67 (2018). Recuperado de http://www21.ucsg.edu.ec:2086/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/SearchDocumentVisualizerPDF.aspx?id=LABORAL-CODIGO_DEL_TRABAJO&search=codigo%20de%20trabajo&searchType=GENERAL
- OCDE, O. para la C. y el D. E. (2014). Modificaciones Propuestas al Capítulo VII De Las Directrices de Precios de Transferencia en Relación a los Servicios Intra-Grupo de bajo valor agregado.
- Presidencia Constitucional de la República. Reglamento Para la Aplicación de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento 392 de 20-diciembre-2018 (2018).
- Santos, J. (2000). *Una Teoría sobre la Creación del Concepto Moderno de Probabilidad, Aportaciones Españolas* (Vol. 23). Universidad de Castilla -La Mancha.
- SRI. Deducción del Impuesto a la Renta por cada Ejercicio Fiscal, Pub. L. No. Circular NAC-DGECCG12-00009. Registro Oficial 718 del 6-jun-2012 (2012). Recuperado de <http://www.sri.gob.ec/web/guest/bases-legales>
- SRI. Deducibilidad de Costos y Gastos de acuerdo con las normas tributarias y aplicación de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias en el Ecuador., Pub. L. No. Circular No NAC-DGCCGC15-00000012 (2015).
- SRI. Impuesto a la Renta de los Ingresos en Contratos de Construcción, Pub. L. No. Resolución No 138; Registro Oficial Suplemento 726 del 5-abr-2016. No. NAC-DGERCGC16-00000138 (2016).
- SRI. (2017). Listado de Países considerados como Paraísos Fiscal. Recuperado de <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2#para%C3%ADsos>
- SRI. Ley de Régimen Tributario Interno, Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento 463, 26 (2018). Recuperado de <http://www.eeq.com.ec:8080/documents/10180/18910857/LRTI+->

+LEY+DE+R%C3%89GIMEN+TRIBUTARIO+INTERNO/b08b574c-ca8f-4bee-96b3-13d14ecc3f3a

SRI. Reglamento Para la Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno, Pub. L. No. Decreto Ejecutivo 374 Registro Oficial Suplemento 209. Última modificación 20 e diciembre del 2018 (2018).

SRI. Reglamento_Para_Aplicacion_Ley_De_Regimen_Tributario_Interno, Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento 209 (2018). Recuperado de https://www.epmapasd.gob.ec/documentos/epmapasd_transparencia/2018/julio/a2/anexos/Reglamento_Para_Aplicacion_Ley_De_Regimen_Tributario_Interno_LRTI.pdf

SRI. Ley de Régimen Tributario Interno, Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento 463 (2019). Recuperado de <http://www.sri.gob.ec/web/guest/bases-legales>

Superintendencia de Compañías del Ecuador. Registro Oficial 498, 31 de diciembre del 2008, Pub. L. No. Resolución No 08.G.DSC.010, Registro Oficial 498 21 (2008). Recuperado de <http://www21.ucsg.edu.ec:2086/Webtools/LexisFinder/ImageVisualizer/ImageVisualizer.aspx?id=075CE17EB7C65E3953A86F211BC3FA7D827E8043&type=RO>

Superintendencia de Compañías del Ecuador. (2018a). Ranking de Compañías en el Ecuador. Recuperado 7 de enero de 2019, de <https://appscvs.supercias.gob.ec/rankingCias/#pp>

Superintendencia de Compañías del Ecuador. (2018b). Ranking Empresarial en el Ecuador Ordenados por Niveles de Ingresos. Recuperado 7 de enero de 2019, de <https://appscvs.supercias.gob.ec/rankingCias/rankingCias.zul?id=S&tipo=1>

Superintendencia de Compañías del Ecuador. (2018c). Ranking Empresarial ordenado por Sector: Agrícola. Recuperado 8 de enero de 2019, de <https://appscvs.supercias.gob.ec/rankingCias/rankingCias.zul?id=A&tipo=5>

Superintendencia de Compañías del Ecuador. (2018d). Ranking Empresarial Ordenado por sector Construcción. Recuperado 8 de enero de 2019, de <https://appscvs.supercias.gob.ec/rankingCias/rankingCias.zul?id=F&tipo=5>

Superintendencia de Compañías del Ecuador. (2018e). Ranking Empresarial Ordenado por sector Inmobiliario. Recuperado 8 de enero de 2019, de <https://appscvs.supercias.gob.ec/rankingCias/rankingCias.zul?id=L&tipo=5>

Superintendencia de Compañías del Ecuador. (2018f). Ranking empresarial Ordenado por sector Manufacturero. Recuperado 8 de enero de 2019, de <https://appscvs.supercias.gob.ec/rankingCias/rankingCias.zul?id=C&tipo=5>

Wackerly, D., Mendenhall, W., & Scheaffer, R. (2008). Estadística Matemáticas con Aplicaciones. Recuperado 8 de enero de 2019, de [https://www.cimat.mx/ciencia_para_jovenes/bachillerato/libros/\[Wackerly,Mendenhall,Scheaffer\]Estadistica_Matematica_con_Aplicaciones.pdf](https://www.cimat.mx/ciencia_para_jovenes/bachillerato/libros/[Wackerly,Mendenhall,Scheaffer]Estadistica_Matematica_con_Aplicaciones.pdf)

Apéndice

Apéndice 1 Parte A: Respuestas a la CINIIF 23

<i>¿Qué norma se aplica para dar cuenta de un tratamiento fiscal incierto?</i>	NIC 12 “Impuesto a las Ganancias
<i>¿Debería una entidad provisionar todo tratamiento fiscal incierto?</i>	No, si es probable que las autoridades fiscales acepten un tratamiento fiscal incierto, entonces los montos de impuestos registrados en los estados financieros son consistentes con la declaración de impuestos, no se refleja ninguna incertidumbre en la medición de los impuestos corrientes o diferidos
<i>¿Se puede registrar una provisión separada para un tratamiento fiscal incierto?</i>	No, la incertidumbre sobre el tratamiento del impuesto a la renta se refleja en la medición del impuesto corriente y diferido
<i>¿Se puede utilizar el enfoque de probabilidad acumulada de los US GAAP para reflejar la medición de incertidumbre?</i>	No, en adelante solo se pueden aplicar los enfoques de valor esperado o la cantidad más probable, lo que mejor prediga la resolución de la incertidumbre
<i>¿Son los montos de impuestos en los estados financieros idénticos a los de la declaración de impuestos?</i>	Depende. Si es probable que la autoridad fiscal acepte el tratamiento en la declaración de impuestos, las mismas posiciones se utilizan en los estados financieros. De lo contrario, la incertidumbre se refleja en la medición del impuesto corriente o del impuesto diferido
<i>¿Debe cumplirse el umbral virtualmente cierto para reconocer un activo relacionado con un tratamiento fiscal de incertidumbre?</i>	No, si es probable que una autoridad fiscal acepte el impuesto de una compañía. El tratamiento es la prueba para reflejar la incertidumbre en la medición del impuesto corriente o diferido
<i>¿Se puede tener en cuenta un "riesgo de detección"?</i>	No, se supone que las autoridades fiscales tienen el pleno conocimiento al examinar el monto en cuestión, siempre que tengan el derecho de hacerlo. Sí. Una empresa reevalúa sus juicios y estimaciones cada vez que hay un cambio en los hechos y circunstancias, por ejemplo. exámenes o acciones de una autoridad fiscal, cambios en las reglas fiscales o la expiración del derecho de la autoridad fiscal a examinar montos de impuestos.
<i>¿Revisa una empresa su evaluación de si una autoridad fiscal aceptará un tratamiento fiscal?</i>	Depende. Una empresa determina si un cambio en las estimaciones y las suposiciones son un evento de ajuste o no ajuste según los NIC 10 Eventos después del Periodo de Informe
<i>¿Cómo se tratan los cambios en los hechos y circunstancias que ocurren después del período de informe?</i>	

Apéndice 2 Parte B: Respuestas a la CINIIF 23

<p><i>Si las autoridades fiscales no expresan ningún acuerdo explícito o desacuerdo después de un examen, ¿Es esto, un cambio en los hechos y circunstancias?</i></p>	<p>No en aislamiento. La ausencia de acuerdo explícito o desacuerdo por las autoridades fiscales, por si solo es poco probable que representen un cambio en los hechos y circunstancias, o que la nueva información afecte a los juicios y estimaciones realizadas.</p>
<p><i>¿Se aplica la CINIIF 23 a los intereses y sanciones relacionados con la incertidumbre sobre el tratamiento de Impuestos a la Renta?</i></p>	<p>Depende. Si una compañía aplica las NIC 37 Provisiones “Pasivos Contingentes y Activos Contingentes”, para contabilizar los intereses y multas a pagar o por cobrar de una autoridad fiscal, entonces no se aplica la CINIIF 23 independientemente de si existe o no una incertidumbre. Sin embargo, si una compañía aplica la NIC 12 a estos montos y hay incertidumbre, entonces el CINIIF 23 también se aplica</p>
<p>¿Se requieren revelaciones específicas para las incertidumbres fiscales?</p>	<p>Sí. Aunque la CINIIF 23 no introduce nuevos requisitos de revelación, las revelaciones significativas sobre juicios, suposiciones y estimaciones se proporcionan bajo NIC.1 Presentación de Estados Financieros y NIC 12</p>
<p>¿Cuándo son efectivos los nuevos requisitos?</p>	<p>1 de enero de 2019. Se permite la aplicación anticipada Si. Una empresa puede:</p>
<p>¿Es IFRIC 23 aplicable retrospectivamente?</p>	<ul style="list-style-type: none">- Re-expresar las comparativas si esto es posible sin la aplicación de retrospectiva; o- Ajustar la equidad en la aplicación inicial, sin ajustar la información comparativa. (adjust equity on initial application, without adjusting comparative information)



Presidencia
de la República
del Ecuador



Plan Nacional
de Ciencia, Tecnología,
Innovación y Saberes



SENESCYT
Secretaría Nacional de Educación Superior,
Ciencia, Tecnología e Innovación

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Margarita Elizabeth Oyola Quinde con C.C: # 0914896733, autora del trabajo de titulación: Propuesta metodológica para el análisis de transacciones de conformidad con la aplicación de la CINIIF 23 “La Incertidumbre Frente a los Tratamientos de Impuesto a las Ganancias”, para sociedades multinacionales del Ecuador, a partir del 2019, previo a la obtención del título de Ingeniero en Contabilidad y Auditoría, en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, 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 titulación 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 SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de titulación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, 19 de marzo del 2019

f. Margarita Oyola Q.

Nombre: Margarita Elizabeth Oyola Quinde

C.C: 0914896733



Presidencia
de la República
del Ecuador



Plan Nacional
de Ciencia, Tecnología,
Innovación y Saberes



SENESCYT
Secretaría Nacional de Educación Superior,
Ciencia, Tecnología e Innovación

REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE TITULACIÓN

TÍTULO Y SUBTÍTULO:	Propuesta metodológica para el análisis de transacciones de conformidad con la aplicación de la CINIIF 23 “La Incertidumbre Frente a los Tratamientos de Impuesto a las Ganancias”, para Sociedades Multinacionales del Ecuador, a partir del 2019		
AUTOR(ES)	Margarita Elizabeth Oyola Quinde		
REVISOR(ES)/TUTOR(ES)	CPA. Pedro José Samaniego Pincay, MSc.		
INSTITUCIÓN:	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
FACULTAD:	Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas		
CARRERA:	Contabilidad y Auditoría		
TÍTULO OBTENIDO:	Ingeniero en Contabilidad y Auditoría		
FECHA DE PUBLICACIÓN:	19 de marzo del 2019	No. DE PÁGINAS:	168
ÁREAS TEMÁTICAS:	Tributación, NIIF, NIC		
PALABRAS CLAVES/ KEYWORDS:	Incertidumbre, deducibilidad, costos y gastos, autoridad fiscal, tratamiento impositivo incierto, impuestos a las ganancias		

RESUMEN:

El Trabajo de Titulación tiene como finalidad desarrollar la aplicación de la norma emitida por el Comité de Interpretaciones CINIIF 23 “La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias” como una solicitud ante la presentación de 61 cartas sobre inquietudes con respecto al reconocimiento de un activo o pasivo por impuesto corriente adecuado; o posibles reconocimientos de activos o pasivos por impuestos diferidos, sobre el cual recae la incertidumbre que genera el tratamiento contable de determinadas transacciones que podrían considerar posturas diferentes en muchos casos, no contemplados bajo la normativa tributaria de cada país y por las cuales la administración tributaria local que regula los procedimientos y recaudación de los tributos, pueda establecer un proceso de determinación cuyos escenarios probables no se encontraban previstos en la Norma Internacional NIC 12. Dentro del contexto del presente Trabajo de Titulación, la CINIIF 23 será aplicable a las sociedades multinacionales en el Ecuador para períodos anuales vigentes a partir 1 de enero del 2019, para el cual se ha establecido exponer un caso, compañía REMIENVASE S.A., optará por aplicar el Método del Importe más Probable o el Método del Valor Esperado; por tanto, escogerá aquel que prediga mejor la resolución de la incertidumbre. A continuación el reconocimiento de las partidas que sustentan la conciliación tributaria: (a) Tratamiento tributario de los Ingresos: Inversiones Temporales, Exportaciones de Servicios, Dividendos procedentes de sociedades ecuatorianas, Reembolso por liquidación de daños emergentes; (b) Tratamiento tributario de los gastos: Cuentas por Cobrar Comerciales, Propiedad Planta e Equipo, Deducibilidad de la Depreciación de Vehículos, Activos Intangibles, Pérdida por Deterioro de



**Presidencia
de la República
del Ecuador**



**Plan Nacional
de Ciencia, Tecnología,
Innovación y Saberes**



SENESCYT
Secretaría Nacional de Educación Superior,
Ciencia, Tecnología e Innovación

Activo Intangible, Obligaciones Financieras del Exterior, Provisión de Jubilación Patronal y Desahucio, Honorarios Profesionales, Arrendamiento Mercantil, Mantenimiento, Transporte, Repuestos, Baja de Inventario, Sueldos y Salarios de Personal, Promoción y Publicidad, Cálculo del Límite del Gasto de Gestión, Cálculo del Límite de Gastos de Viaje, Hospedaje y Alimentación, Ajuste de Precios de Transferencia, Deterioro de inventario obsoleto, Intereses y Multas por Mora Tributaria, Donaciones a Instituciones Privadas; (c) Tratamiento tributario de las deducciones adicionales: Deducción por incremento neto de empleo, Deducción Adicional de Medicina Pre-pagada; (d) Diferencias temporales: Pérdida por concepto del valor neto de realización de inventarios; y (e) Transacciones que podrían conllevar a un tratamiento impositivo incierto con la Autoridad Tributaria: el tratamiento de empresas fantasmas, servicios intercompañías con compañías relacionadas del exterior; pérdidas fiscales de una empresa que ha sido absorbida, pérdida por baja de Propiedad, Planta y Equipo, reversos de provisiones consideradas como gastos no deducibles (desmantelamiento); el tratamiento de la cartera reconocida como incobrable. Se estableció el resultado por diferencias temporales originadas de la aplicación de la CINIIF 23 por un valor de US\$ 431,950, determinando sobre una Base Imponible por un monto de US\$ 67'997,628 y por lo tanto el Impuesto a la Renta Causado al 2019 resultó en US\$ 18'145,847.

ADJUNTO PDF:	<input checked="" type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO
CONTACTO CON AUTOR/ES:	Teléfono: +593-4 2815575 +593-0997482998	E-mail: margarita.oyola.q@gmail.com margarita.oyola@cu.ucsg.edu.ec
CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN (COORDINADOR DEL PROCESO UTE):	Nombre: Econ. Bernabé Argadoña, Lorena Carolina, MAE	
	Teléfono: +593-4- 3804600 ext.1635	
	E-mail: lorena.bernabe@cu.ucsg.edu.ec	
SECCIÓN PARA USO DE BIBLIOTECA		
Nº. DE REGISTRO (en base a datos):		
Nº. DE CLASIFICACIÓN:		
DIRECCIÓN URL (tesis en la web):		