



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

TÍTULO:

“ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN Y RECONOCIMIENTO
CONTABLE – FISCAL DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS EN
LAS EMPRESAS COMERCIALES DE GUAYAQUIL”

AUTOR (ES):

Villacis Yance, Iliana Estefania

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

TUTOR:

CPA Ortiz Donoso, Raúl Guillermo, MSc.

Guayaquil, Ecuador

10 de septiembre del 2020



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: Iliana Estefania, Villacis Yance, como requerimiento parcial para la obtención del Título de: Ingeniera en Contabilidad y Auditoría.

TUTOR (A)

f. 

CPA Ortiz Donoso, Raúl Guillermo, MSc.

DIRECTOR DE LA CARRERA

f. _____

CPA. Vera Salas, Laura Guadalupe, MSc.

Guayaquil, a los 10 días del mes de septiembre del año 2020



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, Villacis Yance, Iliana Estefania

DECLARO QUE:

El Trabajo de Titulación “Análisis de la Aplicación y Reconocimiento contable – fiscal de los Impuestos Diferidos en las Empresas Comerciales de Guayaquil” 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 responsabilizó del contenido, veracidad y alcance científico del Trabajo de Titulación referido.

Guayaquil, a los 10 días del mes de septiembre del año 2020

AUTOR

f.  _____

Villacis Yance, Iliana Estefania



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

AUTORIZACIÓN

Yo, Villacis Yance, Iliana Estefania

Autorizo a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, la publicación en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación “Análisis de la Aplicación y Reconocimiento contable – fiscal de los Impuestos Diferidos en las Empresas Comerciales de Guayaquil”, cuyo contenido, ideas y criterios son de mi exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, a los 10 días del mes de septiembre del año 2020

AUTOR

f.  _____

Villacis Yance, Iliana Estefania

REPORTE URKUND

<https://secure.orkund.com/old/view/75272774-681458-428687#FYkxDsMwDAP/4pkoJFmWrXylyFAEbeGhWTIW/Xtp4A6iyG/5XGW7qzhUGu10QBtl7EbXXW9Ch8NgNmAVxtxgQdgFuW4ubgqvXOBO2HDzNCwqsu8o13yf8zWPx3k8yyY3qV1qExmhEpFp8fsD>

The screenshot shows the URKUND report interface. On the left, document details are listed: 'Documento: TT Villacis Yance Iliana Estefania.docx (D78607960)', 'Presentado: 2020-09-04 06:47 (-05:00)', 'Presentado por: ilitana.villacis@cu.ucsg.edu.ec', and 'Recibido: raul.ortiz.donoso.ucsg@analysis.orkund.com'. A yellow box indicates '4% de estas 44 páginas, se componen de texto presente en 10 fuentes.' On the right, a table titled 'Lista de fuentes' and 'Bloques' lists the sources used for text extraction. The user 'Raúl Guillermo Ortiz Donoso' is logged in.

Lista de fuentes	Bloques
+	Tesis Guerrero Joel y Karla Vásquez Final.docx
+	Tesis Fernando Velasco.pdf
+	CONSUELO MARIBEL RODRIGUEZ GARCIA TESIS FINAL 07092018.pdf
+	TESIS ANALISIS DE APLICACION NIC 12 EN IMPUESTOS.docx
+	https://dspace.ucv.edu.ec/bitstream/123456789/27258/1/TESIS%20FINAL.pdf...pdf
+	TESIS CPA A-2020 ORDÓÑEZ MENDOZA & PALADINES ICAZA.docx

TUTOR

f. *Raúl Guillermo Ortiz Donoso*
(CPA Ortiz Donoso, Raúl Guillermo, MSc.)

AGRADECIMIENTO

Le agradezco a Dios por permitirme tener y disfrutar a mi familia, gracias a mis padres por brindarme el apoyo incondicional cada día y motivarme a no rendirme fácilmente, a mi hijo Josué por comprenderme el tiempo que no estuve con él, por qué tenía que estudiar, al Sr. Raúl Ochoa, por ser una de las personas que más me apoyo y me incentivó a en mis estudios y guiarme por el camino del bien y a mi esposo por su apoyo mutuo.

Agradezco a mis instructores de mi carrera universitaria, en especial al CPA Raúl Ortiz por compartir sus conocimientos conmigo y saberme comprender, que gracias a ellos he logrado uno de mis objetivos.

DEDICATORIA

A mis padres, mis hijos y mi esposo por haberme forjado como la persona que soy actualmente; este logro tan se los debo a ellos por ser mi mayor motivo a seguir adelante no caer. También este trabajo de titulación se lo dedico a mis abuelos, ya que ellos fueron las personas que me criaron.



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 MSc.
DIRECTORA DE CARRERA

f. _____

Ing. Diez Farhat Said Vicente, MSc
COORDINADOR DEL ÁREA

f. _____

Ing. Saltos Wiesner Lenin Danny, 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 8/10

f. 

CPA Ortiz Donoso, Raúl Guillermo, MSc

TUTOR

ÍNDICE GENERAL

Antecedentes del problema.....	XVII
La contabilidad.....	2
NIIF en el Mundo	4
Las NIIF en Ecuador.....	7
Norma Internacional de Contabilidad 12.....	10
Contextualización del Problema	12
Justificación de la Investigación	13
Objetivos de la Investigación.....	14
Objetivo general.....	14
Objetivos específicos.....	14
Preguntas de Investigación	14
Limitaciones	15
Delimitación.....	15
Capítulo I: Fundamentación Teórica.....	16
Marco Teórico	16
Teoría de la probabilidad	16
Teoría fiscal	17
Teoría del Valor Utilidad	18
Marco Conceptual	19
Impuestos a la Ganancias NIC 12	19
Diferencias temporarias.....	20
Diferencias temporarias deducible e imponibles.....	20
Diferencias permanentes.....	21
Activo por impuesto diferido.....	21
Pasivo por impuesto diferido.....	22
Tasa de impuesto.....	23
Los impuestos diferidos en el Ecuador	23
Las pérdidas por deterioro producto del ajuste a valor neto de realización del inventario	25

La depreciación de la provisión para desmantelamiento.	26
El valor del Deterioro de Propiedades, Planta y Equipo y Otros activos no corrientes.....	27
Las Provisiones diferentes a las Cuentas Incobrables y Desmantelamiento.....	28
Las Ganancias o Pérdidas que surjan de la Medición de Activos no Corrientes mantenidos para la Venta:	29
Las Pérdidas Declaradas luego de la Conciliación Tributaria y los Créditos Tributarios no Utilizados	30
Las Provisiones para Jubilación Patronal y Desahucio	30
Marco Referencial	33
Sector comercial	33
Capítulo II: Metodología de la Investigación	38
Diseño de Investigación	38
Tipo de Investigación	39
Enfoque de investigación	39
Fuentes de Información.....	40
Población.....	41
Muestra	41
Herramientas.....	41
Pregunta de Entrevista a Expertos	42
Pregunta de Entrevista al Contador y Auditor Interno.....	42
Capítulo 3 - Resultado	44
Resultados de las entrevistas	44
Análisis de cada caso de los impuestos diferidos.	52
Análisis de las pérdidas por deterioro producto del valor neto de realización del inventario (VNR).	52
Análisis de las provisiones para jubilación patronal y desahucio.....	54
Análisis de la depreciación de la provisión para desmantelamiento.....	61
Análisis del valor del deterioro de propiedades, planta y equipo y otros activos no corrientes.....	67

Análisis de las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables y desmantelamiento.	71
Análisis de las ganancias o pérdidas que surjan de la medición de activos no corrientes mantenidos para la venta.....	74
Contratos de arrendamiento	77
Análisis por las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria	80
Conclusiones.....	85
Recomendaciones.....	86
Referencias.....	87

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Cuadro Resumen De Los Elementos Que Producen Diferencias Temporarias	22
Tabla 2. Respuestas a la segunda pregunta a expertos	46
Tabla 3. Respuesta a la tercera pregunta a expertos	47
Tabla 4. Respuestas a la primera pregunta a contadores y auditor	48
Tabla 5. Respuestas a la segunda pregunta a contadores y auditor	49
Tabla 6. Respuestas a la tercera pregunta a contadores y auditor	50
Tabla 7. Respuestas a la cuarta pregunta a contadores y auditor	51
Tabla 8. Respuestas a la quinta pregunta a contadores y auditor	51
Tabla 9. Saldo contable de provisión por obsolescencia	52
Tabla 10. Asiento diario de provisión por obsolescencia inventario	52
Tabla 11. Calculo de impuestos diferidos de obsolescencia de inventario	53
Tabla 12. Asiento diario por registro de impuestos diferidos por obsolescencia de inventario	53
Tabla 13. Saldo en libros de la cuenta provisión por jubilación patronal y desahucio.	54
Tabla 14. Movimiento de la cuenta jubilación patronal 2018-2019	55
Tabla 15. Asiento diario del registro de la provisión para jubilación patronal	55
Tabla 16. Calculo de impuestos diferidos de provisión para jubilación patronal	56
Tabla 17. Asiento diario de registro de impuestos diferidos de provisión para jubilación patronal	58
Tabla 18. Movimientos de la cuenta provisión para desahucio 2018-.2019	58
Tabla 19. Asiento diario de registro de provisión para desahucio	59
Tabla 20. Calculo de impuestos diferidos de la provisión para desahucio	60
Tabla 21. Asiento diario para el registro de impuestos diferidos de provisión para desahucio	61
Tabla 22. Calculo del valor presente para la provisión para desmantelamiento	62
Tabla 23. Asiento diario para el registro de provisiones para desmantelamiento	63
Tabla 24. Cálculo de depreciación de la provisión para desmantelamiento	63

Tabla 25. Asiento diario para el registro de la depreciación para provisión para desmantelamiento	63
Tabla 26. Asiento diario para el registro del ajuste de provisión para desmantelamiento	63
Tabla 27. Estados financieros que presentaría la compañía	64
Tabla 28. Movimiento de la cuenta provisión para desmantelamiento	64
Tabla 29. Calculo de impuestos diferidos por la provisión para desmantelamiento	65
Tabla 30. Asiento diario para el registro de impuestos diferidos por la provisión para desmantelamiento	66
Tabla 31. Conciliación tributaria después de la provisión para desmantelamiento	66
Tabla 32. Asiento contable para el registro de impuesto causado	67
Tabla 33. Estado de resultado integral	67
Tabla 34. Pérdida por deterioro de edificio	68
Tabla 35. Asiento por el deterioro de edificio	68
Tabla 36. Estados financieros de la compañía	69
Tabla 37. Calculo de impuesto diferido por deterioro de edificio	69
Tabla 38. Asiento contable para registro de impuesto diferido por deterioro de edificio	70
Tabla 39. Conciliación tributaria por deterioro de edificio	70
Tabla 40. Registro de impuesto causado	70
Tabla 41. Estado de resultado integral después de la conciliación tributaria	71
Tabla 42. Saldo en libro de impuestos diferidos	71
Tabla 43. <i>Registro de perdida por contrato oneroso</i>	72
Tabla 44. Estado de Resultado integral	72
Tabla 45. Calculo de impuesto diferido por contrato oneroso	73
Tabla 46. Registro de impuesto diferido	73
Tabla 47. Registro de reversa de impuesto diferido	74
Tabla 48. Saldo en libros	75
Tabla 49. Asiento diario por reclasificación activo no corriente mantenido para la venta	75
Tabla 50. Calculo de impuesto diferido	76
Tabla 51. Registro del impuesto diferido	76

Tabla 52. Registro de la venta del activo no corriente y reversión del impuesto diferido	76
Tabla 53. Conciliación tributaria	77
Tabla 54. Estado de resultado integral	77
Tabla 55. Movimiento de la cuenta pasivo por arrendamiento	78
Tabla 56. Amortización 2019	78
Tabla 57. Amortización 2020	78
Tabla 58. Calculo de cánones	79
Tabla 59. Cálculo de impuestos diferidos	79
Tabla 60. Registro de impuesto diferido por cánones pagados.	79
Tabla 61. Conciliación tributaria	80
Tabla 62. Estado de resultado Integral	80
Tabla 63. Conciliación tributaria 2017 con perdida tributaria	81
Tabla 64. Límite de amortización de pérdidas	82
Tabla 65. Registro de Impuestos diferidos	82
Tabla 66. Conciliación tributaria del año 2019	83
Tabla 67. Estado de Resultado Integral de 2019	83

ÍNDICE GRÁFICOS

Figure 1. Constitución de compañías en Ecuador	33
Figura 2. Constitución de empresas por sector económico	34
Figure 3. Cantones de la provincia del Guayas con mayor número de empresas activas al 2018	35
Figure 4. Ingresos totales por año en la Provincia del Guayas	36
Figure 5. Tipos de compañía	36

RESUMEN

“ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN Y RECONOCIMIENTO CONTABLE – FISCAL DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS EN LAS EMPRESAS COMERCIALES DE GUAYAQUIL”

El objetivo de esta investigación es analizar la medición y reconocimiento contable - fiscal de los impuestos diferidos en las Empresas Comerciales de Guayaquil, revisando las diferentes diferencias temporarias o permanentes que puede surgir en las compañías como por ejemplo: a) las pérdidas por deterioro producto del ajuste a valor neto de realización del inventario; b) la depreciación de la provisión para desmantelamiento; c) el valor del deterioro de propiedades, planta y equipo y otros activos no corrientes; e) las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables y desmantelamiento; f) las ganancias o pérdidas que surjan de la medición de activos no corrientes mantenidos para la venta; g) las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria; h) los créditos tributarios no utilizados; i) las provisiones para jubilación patronal y desahucio; j) diferencia entre los cánones de arrendamiento. El diseño investigación utilizado fue el observacional, retrospectivo y transversal; su desarrollo fue hecho con base al tipo de investigación concluyente descriptiva con un enfoque cualitativo; usando fuentes de información primarias y secundarias; y una muestra no probabilístico. Se utilizó como herramienta entrevistas a dos contadores, un auditor interno y cuatro expertos tributarios. Considero aceptable validar los análisis realizados por cada caso que pueden ocasionar diferencias temporarias. Las sugerencias y recomendaciones del presente trabajo de titulación están dirigidas a contadores, estudiantes y gerentes.

Palabras Claves: Impuestos diferidos, NIC 12, conciliación tributaria, tributario, diferencia temporaria, sector comercial

INTRODUCCIÓN

Desde la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera en el Ecuador en el periodo 2009, se han presentado diversas interrogantes sobre el alcance y reconocimiento contable fiscal de cada una de ésta, en especial para aquellas transacciones que generan diferencias temporarias y permanentes como lo señala la NIC 12 “Impuestos a las Ganancias” y la normativa tributaria actual. Cabe destacar que las compañías en el país con el fin de proteger a sus empresas de posibles pérdidas por no calcular los impuestos diferidos han optado por contratar profesionales especializados para solventar dudas.

No obstante, muchas de estas compañías como las PYMES, carecen de presupuesto para la contratación de personal especializado. De modo que, la presente investigación busca generar los conocimientos esenciales para el uso de los usuarios (gerentes, contadores, inversionistas, entre otros) de la información financieras para la aplicación de mejores prácticas para su aplicación.

Antecedentes del problema

La contabilidad

La contabilidad es la ciencia que registra las transacciones efectuadas por una empresa diariamente, y permite identificar los activos, pasivos y patrimonio en un estado de situación financiera; y conocer los ingresos, costos y gastos en un estado de resultados.

Antes del origen de la contabilidad, las personas realizaban el autoconsumo, esto significaba que la agricultura y la crianza, pesca o caza de animales era la actividad prioritaria. En vista que la civilización surgía, las personas comenzaron a crear el concepto de la propiedad. Es así como se inició la esclavitud, hubo personas que se apropiaban de las herramientas de trabajo y la explotación de la tierra. A medida que el tiempo pasaba y las necesidades crecían, comenzaron a realizar el intercambio de insumos con diferentes pueblos y se inició el comercio, donde los animales tenían mayor valor.

El trueque comenzó a darse masivamente en el sector comercial, lo que requirió la creación de la moneda. Dado que el tamaño del mercado crecía, la población necesitaba constancia de las transacciones monetarias que realizaba; y también mantener un control de las actividades económicas. Es entonces cuando surgió el método de la partida doble, teniendo en cuenta que el débito es deudor y el crédito es acreedor, en la preparación de los registros de control, surgiendo la contabilidad.

El origen de la partida doble fue probablemente en el territorio Toscano, a finales del siglo XII, ya que su uso se realizó en las cuentas públicas de la ciudad de Génova en el año 1340. Los banqueros y comerciantes toscanos en el siglo XV, disponían de procesos contable tan avanzados o mejor aplicados que la de los venecianos. A pesar de ello, fue la contabilidad de Venecia la que se impuso, debido que una imprenta de esta región permitió su publicación antes que ninguna otra.

El desarrollo de la contabilidad se daba por el crecimiento de las necesidades, como el registro masivo de la información del sistema económico productivo. Las industrias se apoyaron para el registro de sus actividades en la partida doble, creada por el pionero Luca Pacioli. El sector industrial propició el desarrollo de la contabilidad de costo, donde se registraba la materia prima, mano de obra, gastos de producción; y así también, dando origen a un sistema que permitía asignar los costos del proceso de producción a un producto terminado.

En la revolución industrial, llevar el control de las actividades económicas era muy complejo, debido a la magnitud de registros de información contable que tenían en papel, medir sus actividades, ingresos y conocer el beneficio de su producción, era casi imposible, es por eso que realizaron estudios con el objetivo de perfeccionar el método de la partida doble y así también desarrollaron los estados financieros.

Las empresas establecían sus propias normas contables no autorizadas para la preparación de los estados financieros o también llamado informes contables, ya que eran el medio por el cual ellas comunicaban su situación económica de un periodo a sus usuarios. La gerencias y

administración de la entidad utilizaban esta información para la debida toma de decisiones.

Los estados financieros estaban conformados por el balance general donde estaba estructurado el activo, pasivo y patrimonio; el estado de pérdidas y ganancias donde se registraban los ingresos, costos y egresos de la actividad de económica de la empresa; el estado de cambios de patrimonio mostraba las variaciones de la operación de la empresa; y el estado de flujos de efectivo reflejaba su liquidez.

En el año 1880, en la Gran Bretaña, se publicaron los primeros Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados; y en 1886, las reglas y normas de la profesión contable. En Estados Unidos. En 1929, tras la crisis de la bolsa en Nueva York, la presentación de los estados financieros de las empresas pasó a primer plano.

Entre los años 1933 y 1934, EE.UU. estableció como ley que las empresas tenían que revelar públicamente su situación financiera, publicando sus estados financieros; y creó la *Securities and Exchange Commission* (SEC), entidad estrictamente regulatoria, encargada de rescatar la confianza de los inversionistas, Es precisamente en ese momento cuando los PCGA son renombrados.

Entre 1939 y 1959 se publicaron los principios denominados ARB y en 1959 hasta 1973 los APB. En el año 1973 los PCGA fueron otorgados a una fundación con participantes de diferentes ramas contables. Debido a que Europa y EE.UU tenían sus propias normas contables provocaban la comparabilidad de la información financiera, dificultando al usuario el análisis o decisión respectiva a tomar.

NIIF en el Mundo

Dependiendo del progreso industrial de cada país, sus principios, políticas y normas contables son aplicados al escenario de su economía y sus impuestos, siguiendo como modelo a los países líderes del mercado internacional como lo son Estados Unidos y ciertos países de Europa. Las naciones que recibían inversiones eran obligadas a obedecer los estándares

de los impuestos de los proveedores en cuanto a la preparación de los estados financieros.

En la década de los 60, un grupo de profesionales de la contabilidad del Reino Unido, Canadá y Estados Unidos, decidieron ejecutar estudios para desarrollar investigaciones de procedimientos contables, con el fin de establecer un único cuerpo normativo contable para no solo proteger al inversionista extranjero, sino también a los intereses públicos. En el año 1968, los tres países antes, mencionado habían publicados las prácticas de contabilidad para inventarios, que años después fueron adoptados por la *International Accounting Standardas Committe(AISC)*.

En el 1973, la junta de los contadores representantes de varios países, celebraban el comienzo de la *International Accounting Standardas Committe(AISC)*, con sede en Londres, con el objetivo de constituir una guía en el mundo de normas y procedimientos contables. La junta comenzó a realizar comparaciones con las normativas de contabilidad ya antes publicadas en las diferentes naciones, para poder minimizar las diferencias que existía entre ellos y así se fue iniciando el estudio de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

Las NIC iban siendo publicadas al ritmo de lo que el mercado internacional requería en su actividad económica; y los miembros del comité avanzaban con los estudios de las normativas, hasta que en el año 1987 cumplieron con la emisión de 28 normas, donde varias empresas los tomaron como base para la preparación y presentación de sus estados financieros.

Debido a las incertidumbres que generaba el hecho de que los miembros del comité no eran usuarios de los estados financieros, en el año 1997 la AISC formalizaba una comisión de interpretación y desarrollo de (NIC), llamado *Standing Interpretation Committee (SIC)*. Como tal, la aprobación formal de las normas emitidas era responsabilidad del *Accounting Standards Committe*.

AISC, realizó un acuerdo con *International Organization Of Securities Commissions (IOSCO)*, respaldado por la *European Commission*, y también realizo alianzas con *U.S. Securities And Exchange Commission (SEC)*, para

así poder establecer los estándares centrales y legales, para el propósito de ofertas transfronterizas. En el 1998, el comité constaba con 140 asociados en 101 países, todos miembros del *International Federation Of Accountants* IFAC.

En el año 2000, el comité IASC logró emitir 41(NIC), comenzó a reformar a sus miembros, a organizaciones internacionales, corporaciones globales y profesión contables, quedándose con solo 16 integrantes, todos con experiencia y usuarios de los estados financieros dedicados completamente al proyecto. En el mismo año, *el Accounting Standardas Committe* cambia su nombre a *International Accounting Standards Board* (IASB), bajo la intervención y funcionamiento de una nueva fundación de Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF).

El IASCF es una fundación jurídica sin fines de lucro, por la cual el IASB opera bajo su jurisdicción; por lo tanto, ambas instituciones son asesoradas por el consejo asesor de normas *Standards Advisory Council* (SAC).

El IASCF Fue constituida por el IASC en el año 2000, con profesionales del IFAC, teniendo como responsabilidad establecer y mantener los acuerdos financieros, formalizar y modificar los procedimientos de operación de los administradores, determinar la entidad legal, revisar debidamente la localización y el respeto de su sede legal como en la localidad que opere.

En el 2001, el IASB recientemente renombrado, asume las responsabilidades de la emisión de las NIC, las cuales también serían reemplazadas por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), con el objetivo de unificar los flujos de capitales internacionales. A diferencia de que los integrantes de IASC se reunían cada año, el IASB se concentraría cada mes.

Algunas NIC no son anuladas ni mejoradas, más bien están siendo reemplazadas por las NIIF publicadas por el comité IASB. En el año 2002, la junta de interpretación y desarrollo SIC, fuere nombrada como *International Financial Reporting Standards Committee* (IFRIC) o El Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF), con 14 miembros, el cual tiene como responsabilidad,

interpretar la adopción de las NIIF y NIC, y a los informes financieros que no requiere las normas internacionales de contabilidad y las de información financieras, facilitar información y orientación sobre la presentación de sus Estados Financieros.

El IASB cuenta con los siguientes grupos implicados en el desarrollo de las Normas Internacionales de Información Financiera:

- Comisión Europea
- Grupos Europeo *Organization of Securities Commissions*.
- Federación Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO)
- Junta de Vigilancia Contable de Compañías Públicas de Estados Unidos (PCAOB)
- Comisión de Bolsa de Valores de los Estados Unidos (SEC)

El IASB, ha incrementado dos tipos de Normas Internacionales de Información Financiera las cuales son:

- Normas Internacionales de Información Financiera Plenas: las cuales están constituidas por las NIC y NIIF para un conjunto de entidades que presentaban sus estados financieros consolidados y que cotizaban en bolsas.
- Normas Internacionales de Información Financiera para las PYMES: son una versión resumida de las NIIF plenas, con 35 secciones.

Las NIIF en Ecuador

La Superintendencia de Compañías, Valores y Seguro (SCVS), es la entidad reguladora de las actividades, funcionamiento, disolución y liquidación de las compañías. Además, en el artículo 294 de la Ley de Compañías, indica que por medio de resoluciones establecerá los principios contables que se utilizarán preceptivamente en la elaboración de los estados financieros de las compañías sujetas a su control.

Desde el inicio de la república, las contabilidades de las personas naturales dedicadas a una actividad productiva y de las personas jurídicas eran mantenidas bajo los preceptos contenidos en las leyes tributarias, lo que hacía de los libros de contabilidad documentos esencialmente tributario. En

repetidas ocasiones se observaba que la SCVS promulgaba a través de resolución, el tratamiento contable de ciertas transacciones.

Luego, se establecieron en Ecuador firmas de auditoría internacionales, que al observar que en no existían principios de contabilidad, sugirieron la adopción de un marco conceptual contenido en un pronunciamiento emitido por la Junta de Principios de Contabilidad (APB) de Estados Unidos de América. Fue así como, en el año 1975, la Federación Nacional de Contadores (FNCE), resolvió adoptar como los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el Ecuador (PCGA), el contenido de la *APB Statement No. 4*.

El Instituto de Investigaciones Contable del Ecuador (IICE), en el año 1978, publicó estos principios; luego, en 1987, la Superintendencia de Compañías mediante la resolución No. SC-90-1-5-3, obliga a las entidades que se encuentran bajo su supervisión a preparar sus estados financieros con base a los PCGA en Ecuador.

Debido a la falta de normas contables en el Ecuador, la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, junto a la Federación Nacional de Contadores y el Instituto de Investigación del Ecuador, en el año 1996, decidieron adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), como base para emplearlas en el estudio de elaboración de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC), con el objetivo que los Estados financieros sean presentados uniformemente.

En el año 1999, las organizaciones reguladoras como la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, Superintendencia de Bancos y el Servicio de Rentas Internas, mediante resoluciones establecieron que las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, sean de uso obligatorio en el registro de las transacciones contables y en la presentación de los estados financieros de las entidades que se encontraban bajo su control.

Debido a la gran crisis económica que sufría el Ecuador, en abril del 2000, se vio obligado a cambiar su moneda de sucre a dólar de Estados Unidos, por lo tanto, el FNCE y el IICE, desarrollaron las NEC 16 y 17, necesarias para la transformación monetaria, las cuales fueron aprobadas y

publicadas mediante las resoluciones emitidas por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, Servicio de Rentas Internas y la Superintendencia de Bancos.

El Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador y responsable del desarrollo de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad manifestaron, que, debido a la falta de recursos y tiempo, no lograrían actualizar la normativa ya existente o emitir nuevas NEC. Mientras que el comité que emitía las Normas Internacionales de Contabilidad cambiaba su estructura del IASC al IASB, remplazando las NIC por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Dentro de los objetivos del IASB está la estandarización de los principios y las normas contables a nivel mundial, así como mejorar la transparencia y la consolidación de los estados financieros a través de un lenguaje contable común, y la reducción de fraudes, dando seguridad a los inversionistas internacionales, y a los demás usuarios de las informaciones financieras; por lo cual, comenzaron a contactar a las autoridades encargadas de supervisar a las compañías y al organismo profesional de contadores de cada país, solicitando que se adhieran a las NIC y NIIF.

Ecuador es uno de los tantos países que adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera, a consecuencia de la falta de las actualizaciones de las normas locales. La FNCE y el IICE, determinaron que el cambio era necesario y solicitaron a las entidades reguladoras a emitir por medio de resoluciones su uso obligatorio a las entidades bajo su vigilancia. Es así como la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, en el año 2006, a través de la resolución No. 06.Q.ICI.04, derogó a las Normas Ecuatorianas de Contabilidad y exigió el uso de las NIIF a partir del año 2009.

En el año 2008, la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, se dio cuenta que, las compañías habían desatendido esta disposición, por lo que emitió la resolución No.08.G.DSC.010, estableciendo el siguiente cronograma para la presentación de los estados financieros de conformidad con NIIF:

- El 01 de enero del 2010, las compañías y las empresas sujetos y regulados por la Ley de Mercado y de Valores, del mismo modo, las sociedades cuya actividad económica era auditoría externa.
- El 1 de enero del 2011, Las compañías que hayan poseído activos totales de US\$ 4'000.000,00 o superiores, también las corporaciones holding o tenedoras de acciones, los entes con economía mixta y las sociedades que constituya el Estado y entidades del sector público, y las empresas internacionales ubicadas en el Ecuador
- El 1 de enero de 2012, las compañías no mencionadas en los dos grupos anteriores.

requiriendo además la presentación de un plan de capacitación del personal, plan de implementación y la fecha del diagnóstico de los principales impactos en las empresas.

La aceptación obligatoria de estas normas causó que las compañías tengan un gasto adicional no presupuestado, ya que, tenían que capacitar a su personal. Terminadas las implementaciones por primera vez de la NIIF, en ciertos estados financieros de las compañías ecuatorianas se observaron efectos financieros generadas por la adopción de las nuevas normas contables, tales como, pérdidas por deterioro de activos, revalorizaciones de propiedades planta y equipo, provisiones para jubilación patronal e impuesto a la renta diferido.

Norma Internacional de Contabilidad 12

La adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad puso al descubierto diferencias en la contabilización de ciertas transacciones, entre lo que requerían estas nuevas normas contables y lo que exigían las leyes tributarias de cada país. Esto afectaba la correcta contabilización de los impuestos a la renta causados por pagar. Es así como, en el año 1978, el IASC formalizó el primer borrador E-13 sobre la contabilización de los impuestos; y en el año 1979, se emitió la primera publicación de la norma sobre Contabilización de los Impuestos Sobre el Beneficio (NIC 12).

En el año 1980, fue creado la junta *Working Party on Deferred Tax*, por el (*Cronología de IASC y IASB | IASB*, s. f.), para el mejoramiento de la norma encargada de la contabilización de los impuestos (NIC 12). La primera emisión hecha en 1979 no era satisfactoria. El objetivo de la IASC era que todo el mundo adopte las normativas y que cada país viese reflejada sus respectivas soluciones contables.

En el año 1989, se elaboró un nuevo borrador E-33, para la contabilización de los impuestos. Éste propugnaba suprimir algunas alternativas, como el método del diferido para la contabilización del efecto impositivo, a causa de que los Estados Unidos publicaba su FAS No. 96 *Accounting for Income Taxes*. La AISC retiró el proyecto E-33, para lanzar el E-49 con la misma versión, pero mejorada por el contenido de las normas FAS 96 y 109, basadas en los enfoques de los balances. (Raine & Holt, 2014)

En el 1996, la IASC aprueba la nueva versión de la NIC 12, suprimiendo el proyecto E-49, la cual, en el año 2000, pasa por una revisión limitada y su emisión sigue estando.

Contextualización del Problema

Con el creciente desarrollo de los distintos sectores económicos como el comercial, a nivel mundial, las actividades económicas se han incrementado, y como consecuencia, la necesidad de más información financiera. Junto a esta necesidad surgió el requerimiento de normas y procedimientos contables que establezcan los lineamientos para la preparación de esa información financiera.

Desde el 2010, las empresas comerciales tienen la obligación de mantener sus registros contables y preparar sus estados financieros, que luego deben ser entregados a la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Por otro lado, estas mismas compañías deben preparar la conciliación tributaria para la determinación de la base imponible con base a la cual determinarán el impuesto a la renta a pagar al Servicio de Rentas Internas (SRI), de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI).

En la mayoría de los casos, el tratamiento contable establecido por las NIIF para las transacciones que ordinariamente realiza una compañía comercial coincide con el tratamiento tributario establecido por la LRTI. Pero, existen ciertas transacciones en donde el tratamiento contable según las NIIF difiere del tratamiento tributario según la LRTI. Ejemplo de esos casos son: las pérdidas por deterioro de los inventarios; la depreciación de las provisiones por desmantelamiento; las pérdidas por deterioro de propiedades, planta y equipo; las provisiones diferentes a cuentas incobrables y desmantelamiento; las ganancias o pérdidas por la valuación a valor razonable de activos no corriente mantenidos para la venta; las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria de ejercicios anteriores; los créditos tributarios no utilizados; y las provisiones efectuadas para cubrir los pagos de desahucio y pensiones jubilares.

Para todas esas transacciones cuyo tratamiento contable según las NIIF es diferente al tratamiento tributario según la LRTI, ambos conjuntos de

normas, contables y tributarias requieren que las compañías determinen las diferencias temporarias que surjan y reconozcan en su contabilidad un impuesto a la renta diferido, el cual deberá permanecer en los estados financieros hasta el día en que el activo por impuesto a la renta diferido sea recuperado o el pasivo por impuesto a la renta diferido sea pagado.

En consecuencia, el problema que constituye el porqué de esta investigación es el análisis de las diferencias temporarias que dan lugar a los impuestos a la renta diferidos y su impacto en la situación financiera y en los resultados de operaciones de las compañías comerciales. Otra forma de plantar el problema de esta investigación es a manera de la siguiente pregunta:

¿Cómo conocer el impacto que la medición y reconocimiento contable – fiscal de los impuestos diferidos tienen en las empresas comerciales de Guayaquil?

Se analizará la problemática señalada para la determinación de las mejores prácticas aplicables, a los efectos generados por los impuestos diferidos y la normativa tributaria en la contabilidad de las compañías comerciales, sin embargo, durante la investigación puede presentarse diferencias en las interpretaciones legales, para lo cual, se expondrán los casos de forma detallada con el propósito de generar un conocimiento técnico de contabilidad, para su aplicación en dichas compañías.

Justificación de la Investigación

El análisis de la medición y reconocimiento contable – fiscal del impuesto diferido ha generado diversos dilemas para los usuarios de estados financieros, por las dudas que causa la identificación y medición de las diferencias temporarias y permanentes, por la complejidad técnica que envuelve a estos temas y los riesgos asociados a la aplicación tributaria. De modo que, la justificación de esta investigación se basa en esas dificultades que experimentan los profesionales encargados de la preparación y análisis de los estados financieros; y que requieren de una asistencia para desplegar los fundamentos teóricos que rodean a los impuestos diferidos dentro de la práctica contable, además, de generar conocimientos técnicos para su correcta aplicación.

Otro aspecto importante que justifica esta investigación es que ella generará conocimientos que servirá de base para futuros estudios que se efectúen con relación a los impuestos diferidos en Ecuador, considerando los cambios que constantemente experimentan la normativa tributaria y el entorno político, económico y social del país; así como también servirá de guía para docentes y estudiantes en la Carrera de Contabilidad y Auditoría, en el estudio de la Norma Internacional de Contabilidad 12 “Impuesto a las Ganancias”

Objetivos de la Investigación

Objetivo general.

Analizar la medición y reconocimiento contable - fiscal de los impuestos diferidos en las Empresas Comerciales de Guayaquil.

Objetivos específicos.

- Establecer el estado de arte y los marcos que contempla la aplicación y reconocimiento contable – fiscal de los impuestos diferidos.
- Determinar la estrategia metodológica para esta investigación.
- Indagar el alcance contable – fiscal de los impuestos diferidos por deterioro de inventarios, desmantelamiento y deterioro de propiedades, planta y equipos y jubilación patronal y desahucio.
- Esquematizar escenarios que denoten la medición y reconocimiento contable – fiscal de los impuestos diferidos en empresas comerciales de Guayaquil.

Preguntas de Investigación

- ¿Qué significa una diferencia temporaria y una diferencia permanente?
- ¿Cómo se identifica a la diferencia temporaria deducible y a la diferencia temporaria imponible?
- ¿Cuáles son las diferencias temporarias que acepta y rechaza la Ley de Régimen Tributario Interno?
- ¿Qué representa un activo por impuesto diferido y un pasivo por impuesto diferido?

- ¿En qué momento un activo por impuesto diferido se recupera y un pasivo por impuesto diferido se paga? ¿Qué impacto tiene un activo o pasivo por impuesto diferido en el estado de situación financiera y el estado de resultados integrales de una compañía comercial?

Limitaciones

La presente investigación limita la participación y apoyo de la administración tributaria, para la identificación de lagunas legales o posibles interpretaciones considerando el distanciamiento social que se vive en el país por la pandemia originada por el COVID19. No obstante, las dificultades de acceso presencialmente a las oficinas de la Administración Tributaria y de los expertos tributarios a entrevistar, la recopilación de información será efectuada en modalidad online.

Delimitación

La presente investigación delimita su alcance en las compañías comerciales de la ciudad de Guayaquil, considerando que éstas presentan diversas dificultades al momento de adoptar las prácticas contables fiscal para el alcance y reconocimiento de los impuestos diferidos generados durante las operaciones ordinarias de cada entidad, como se presenta a continuación:

Geográficos: Ciudad de Guayaquil

Sectorial: Compañías comerciales de materiales de construcción

Corporativa (no se indica la razón social por confidencialidad)

Período: 2018 y 2019

CAPÍTULO I: FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA

Marco Teórico

Teoría de la probabilidad

La teoría de la probabilidad fue incluida en el libro denominado *Liber de Ludo Aleae*, (Libro de Juego de Azar) el cual fue publicado en 1663, después de la muerte de Cardano. En dicha teoría se propone el término probable haciendo referencia a eventos cuyos resultados son inciertos. Es considerado como el primer investigador en referirse a los riesgos mediante la probabilidad aplicables a eventos aleatorios. El termino probable parte del latín *Probare* que significa probar, sin embargo, este término ha evolucionado en el tiempo. No obstante, cuando Cardano hace referencia a éste lo aplica para medir el grado de incertidumbre considerando aspectos cuantitativos, lo que le permitió medir cuantitativamente la probabilidad con frecuencia relativa a eventos pasados.(Lara Haro, 2005)

El italiano Galileo durante 1564 a 1642 analizó y escribió acerca de la teoría de la probabilidad el cual fue denominada *Sopra le Scoperte dei Dadi* (Jugando a los dados). En dicha obra el autor analiza la hipótesis de Cardano sobre la frecuencia de diferentes combinaciones y posibles resultados al lanzar los dados. A través del tiempo otros personajes propusieron métodos sistemáticos para medir la probabilidad entre ellos se destaca a Blas Pascal, Pierre de Fermat y Chevalier de Mére, franceses académicos del siglo XVII. Fue Blas Pascal el primero en desarrollar el método del Triángulo de Pascal para analizar las probabilidades.(Lara Haro, 2005)

Para 1994, el Banco Estadounidense JP Morgan propuso a través de un documento técnico el denominado *Riskmetric* (Valor en riesgo) como modelo cuantitativo que permite la medición de los riesgos de mercados en instrumentos financieros o portafolios con varios tipos de instrumentos. Dicho modelo se basó en la teoría de la probabilidad de Cardano. La teoría de Valor en Riesgo adopta un enfoque más proactivo al transformar la manera de medir y monitorear los riesgos. (Lara Haro, 2005)

En conclusión, existen nuevas definiciones sobre riesgos y estándares que se aplican en la medición cuantitativa de éstos, las cuales se han aplicado a nuevos modelos matemáticos y técnicos especializados. Además, los avances tecnológicos han permitido facilitar tales análisis.

La teoría de las probabilidades se relaciona con ciertos temas de la presente investigación. Uno de ellos se lo observa en el momento de determinar la pérdida crediticia esperada, en donde se hace necesario calcular la probabilidad de incumplimiento que tendrán los deudores que conforman la cartera de una compañía, en la fecha de vencimiento de los créditos otorgados. El otro tema se lo observa cuando se debe aplicar cálculos actuariales para determinar el valor actual del pasivo que las compañías tendrán que pagar a sus trabajadores por concepto de jubilación patronal cuando ellos reúnan los requisitos establecidos en el Código de Trabajo, en donde la fórmula utilizada considera la probabilidad de que el trabajador llegue vivo a la fecha de jubilación.

Teoría fiscal

La teoría fiscal trata sobre el financiamiento del gobierno cumpliendo tres funciones como: (i) imposición de tributos; (ii) ordenamiento de gastos; y (iii) administración de la deuda pública. La teoría trata de enfrentar los problemas financieros relacionados a cuestiones monetarias desde el punto de vista de la estabilización, por consiguiente, las respuestas a estos problemas representan la esencia de la política fiscal. Asimismo, Johnson Okhuysen en su estudio titulado “equilibrio entre la presión fiscal y justicia fiscal” de 1948 recalcó que el proceso de disponer de los impuestos y de los gastos públicos es la contribución para amortiguar las oscilaciones del ciclo económico y mantenerlo con un elevado nivel de empleo y libre de inflación y deflación excesiva. Por tanto, define a la política fiscal como un proceso para atenuar las variaciones económicas y mantener una economía creciente. (Enríquez Pérez, 2016)

Se concluye que, la teoría fiscal permite la determinación de políticas que contribuya a mejorar los ciclos económicos de una economía en

desarrollo como en el caso de los países latinoamericanos, considerando que en ocasiones las prácticas empresariales son observadas a través de determinadas transacciones corporativas, cuyo tratamiento puede diferir a causa de lo establecido en la normativa tributaria y en las normas internacionales de información financiera aplicables. Esto se observa, por ejemplo, cuando las normas contables requieren que las compañías valoren sus inventarios de fin de año al costo o valor neto realizable, el menor, y registren una pérdida en resultados, cuando el primero supera al segundo.

Esta pérdida no es aceptada como un gasto deducible del período en que se produce la baja de precio en el mercado por la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) y su reglamento. Las disposiciones tributarias admitirán la deducibilidad para propósito fiscal de esa pérdida en el período en que el inventario se venda, considerando que puede pasar un tiempo entre la ocurrencia de la pérdida y su efectivización, diferencia que la NIC 12 la denomina diferencia temporaria.

Teoría del Valor Utilidad

La teoría de valor – utilidad parte del enfoque neoclásico que es la contraparte de la teoría valor-trabajo, la cual se basa en que el valor de los bienes se fundamenta por su importe de cambio. Sin embargo, la teoría del valor utilidad se fundamenta en el valor de uso, destacando que un bien tendrá mayor o menor valor de acuerdo con su uso. Dicho de otra manera, su importe será representativo en función de la utilidad que genere. (Dobb M. , 1973)

Diversos economistas neoclásicos señalaron que el valor no está en el bien sino en el juicio que posea el individuo sobre lo que espera obtener de éste, lo que depende de actos propios sobre el poder de su uso con mira a la satisfacción de las necesidades existentes. Menger, como uno de los principales exponentes neoclasicistas declaró que un bien posee valor si económicamente permite la satisfacción de una necesidad y de la capacidad que se tiene para disponer de éste. (Eckelund, R. y Herbet, R, 1992)

Las teorías de valor actualmente se están aplicando en la economía y en los estándares NIIF para la preparación de los estados financieros, a fin de

obtener una real situación económica de las empresas, concepto que se deriva de la teoría de valor-utilidad, la que en el contexto de la teoría de Menger, un bien tendrá mayor valor de acuerdo con su uso, pero de no ser el caso, no tendrá valor de uso.

Desde dicho punto de vista, la relación del valor de cambio se centra en el valor de uso de un bien económico, donde el factor determinante es la disposición de la persona para otorgar más valor de cambio a un bien. Bajo la teoría de valor utilidad surge metodologías como el valor contingente que es utilizado para resolver problemas de valoración que se desarrollan bajo una perspectiva subjetiva del consumidor. Estos son sustentados en los estudios de los mercados activos y reales.

Esta metodología de valoración surge de la demanda Hicksiana que fue hecha para los bienes que no pasan por un mercado activo. Bajo este enfoque, las personas pueden hacer comparaciones entre todos los bienes. conforme al mercado o bienes de igual similitud. (Aguilera y Alcántara, 1994)

Uno de los aspectos que será analizado en el presente trabajo de investigación será el uso del valor razonable para la valuación de ciertos activos como las propiedades planta y equipo, principio de valuación permitido por las NIIF, versus el principio de costo histórico admitido por la LRTI. El valor razonable es un principio que se basa en las teorías de valor utilidad o valor de uso o valor de cambio.

Marco Conceptual

Impuestos a la Ganancias NIC 12

De acuerdo a lo señalado por (García, 2017), la Norma Internacional de Información Financiera teoriza al impuesto diferido como:

El impuesto a cargo o favor de la entidad atribuible a las diferencias temporarias entre la base contable y la base fiscal de activos y pasivos, así como el impuesto sobre las pérdidas fiscales no amortizadas y los créditos fiscales no utilizados. Este impuesto se devenga en un periodo contable (periodo en el cual se reconoce) y se realiza en otro, lo cual ocurre cuando se reviertan las diferencias temporarias, se amortizan las pérdidas fiscales o se utilizan los créditos fiscales, (p. 18).

Los impuestos diferidos aparecen en escena cuando surgen diferencias en el tratamiento que las Normas Internacionales de Información Financiera otorgan para ciertas transacciones, versus el tratamiento que las leyes tributarias vigentes exigen para ellas. Tales diferencias se producen por los diferentes propósitos que poseen ambos conjuntos de normas: la misión de las NIIF es presentar estados financieros razonables y la misión de las leyes tributarias es lograr mayor recaudación de impuestos fiscales para el Estado. (Hansen et al., 2017). Estas diferencias son denominadas por las normas contables como diferencias temporarias.

Diferencias temporarias.

Las NIC 12 define a las diferencias temporarias como aquellas diferencias entre los saldos contables de activos y pasivos y los saldos que deberían tener esos activos y pasivos para propósito tributario. Estas diferencias dan origen simultáneamente a ingresos y gastos que son reconocidos contablemente en un período diferente al período en que son reconocidos tributariamente. Estas diferencias temporarias pueden categorizarse en dos tipos: (i) diferencias temporarias imponibles y (ii) diferencias temporarias deducibles. (Hansen & Chavez , 2015)

Diferencias temporarias deducible e imponibles.

Las diferencias temporarias imponibles son aquellas que incrementarán la ganancia correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libro del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado. Por otra parte, las diferencias temporarias deducibles son aquellas que disminuirán las ganancias fiscales en el futuro cuando se presente el efecto de compensación. (Hansen & Chavez , 2015)

En el campo de los tributos los ingresos y gastos tienen dos categorías: ingresos gravados e ingresos exentos y gastos deducibles y gastos no deducibles. Los ingresos gravados son sometidos a impuestos directos, mientras los gastos deducibles permiten disminuir la carga impositiva de dichos ingresos gravados.

Diferencias permanentes.

Las diferencias permanentes son aquellas que se presentan por disyuntivas entre la base fiscal y la financiera que no se revierten en otro u otros períodos posteriores. (Holm, Holm y Romero, 2017)

Activo por impuesto diferido.

En el caso de obtener “diferencias temporarias deducibles” se deberá registrar un activo por impuesto diferido (activo no corriente), mientras que de obtenerse “diferencias temporarias impositivas” se deberá registrar un pasivo por impuesto diferido (pasivo no corriente) (Fundación IFRS, 2019)

Los impuestos a la renta diferidos activos sólo se reconocen en la medida que sea probable que se produzcan beneficios tributarios futuros contra los que se puedan usar las diferencias temporarias deducibles. Los saldos de impuesto a la renta diferido activos y pasivos se pueden compensar cuando se estime que serán reversados en el mismo período futuro; exista el derecho legal a compensar esos impuestos; y cuando ellos se relacionen con la misma autoridad tributaria. (Yaguache , Puma , & Moncayo J, 2015)

El importe en libros de un activo por impuestos diferidos será revisado al final de cada periodo sobre el que se informe. La entidad debe reducir el saldo del activo por impuestos diferidos en la medida que sea probable que no contará con suficiente ganancia fiscal a futuro para permitirse cargar contra la misma la totalidad o parte del activo por impuestos diferidos. (Fundación IFRS, 2019)

Los impuestos corrientes y diferidos deben reconocerse como ingreso o gasto, e incluirse en el estado de resultado, excepto si hubieran surgido de una transacción que se reconoció fuera del estado de resultado o que hubieran surgido de una combinación de negocios. En estos casos, los impuestos deberán ser reconocidos en la cuenta patrimonial Otros Resultados Integrales (ORI) o directamente en el patrimonio (Fundación IFRS, 2019)

En el reconocimiento inicial de un activo o pasivo por impuestos diferidos, puede darse una diferencia temporaria cuando la totalidad o una parte del costo de un activo o pasivo no es deducible para efectos fiscales.

Para contabilizar esta diferencia temporaria, es necesario tomar en cuenta la naturaleza de la transacción que llevó al reconocimiento del activo o pasivo. (Fundación IFRS, 2019)

La medición del activo o pasivo por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales derivadas de la forma en que, al final del periodo sobre el que se informa, la entidad espera recuperar o liquidar el valor en libros de sus activos y pasivos.

Pasivo por impuesto diferido.

El impuesto diferido pasivo se reconoce por todas las diferencias temporarias imponibles surgidas al comparar el valor en libros y la base fiscal de activos y pasivos. Para esta contabilización no influye el momento en que se estime que las diferencias temporarias se revertirán. (Holm, Holm y Romero, 2017)

En la siguiente tabla se puede observar el resultado que produce las diferencias entre las bases contables y las bases fiscales de activos y pasivos:

Tabla 1. Cuadro Resumen De Los Elementos Que Producen Diferencias Temporarias

Resumen	Elemento que produce la diferencia temporaria:	
	de activo	de pasivo
Valor contable mayor que la base tributaria	Pasivo por impuesto diferido	Activo por impuesto diferido

Valor contable menor que la base tributaria	Activo por impuesto diferido	Pasivo por impuesto diferido
---	------------------------------	------------------------------

Nota. Adaptado de “Impuestos Diferidos,” por (Rincón et al., 2018). Colombia. Ediciones de la U.

Tasa de impuesto.

El activo y pasivo corriente debe medirse de acuerdo con las cantidades que se espera pagar o recuperar de la autoridad fiscal. El impuesto a la renta diferido se determina usando tasas tributarias que han sido promulgadas a la fecha del estado de situación financiera, o cuyo procedimiento de aprobación esté prácticamente culminado, y que se espera serán aplicables cuando el impuesto a la renta diferido activo se realice o el impuesto a la renta pasivo se pague.

Los impuestos diferidos en el Ecuador

De acuerdo con el artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el cargo por impuesto a la renta corriente se calcula aplicando la tasa del 25% a la utilidad gravable, debitando su efecto en una cuenta de gasto en el estado de resultado y acreditando a una cuenta por pagar a la Administración Tributaria en el estado de situación financiera. Las normas tributarias vigentes establecen que las compañías cuyos accionistas residan en paraísos fiscales y su porcentaje de participación exceda del 50% del capital social, deberán utilizar una tasa de impuesto del 28%. Por otro lado, aquellas empresas que se encuentren en la categoría de micro y pequeñas empresas o exportadoras habituales aplicarán una tasa de impuesto del 22% sobre las utilidades gravables. Para exportadores habituales, esta tarifa se aplicará siempre que en el correspondiente ejercicio fiscal se mantenga o incremente el empleo. (Dirección Nacional Jurídica y Departamento de Normativa Tributaria, 2020)

Adicionalmente, cuando se haya incumplido informar a la autoridad la composición accionaria de la compañía, o esta composición se encuentre conformada con accionistas domiciliados en paraísos fiscales con una

participación accionaria menor al 50% del capital social, se deberá aplicar una tasa de impuesto del 28% sobre la proporción de las utilidades gravables atribuibles a esa participación accionaria (Dirección Nacional Jurídica y Departamento de Normativa Tributaria, 2020)

Una reforma tributaria emitida el 29 de diciembre de 2014 incluyó un artículo innumerado después del artículo 10 “Deducciones” de la Ley de Régimen Tributario Interno, que estipula que para efectos tributarios se permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, únicamente en los casos y condiciones que se establezcan en el reglamento. En caso de divergencia entre las normas tributarias y las normas contables y financieras, prevalecerán las primeras. (p. 22).

El artículo innumerado después del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la ley de Régimen Tributario Interno incluye doce situaciones en que se pueden registrar impuestos diferidos, de las cuales och de ellas podrían estar presentes en los estados financieros de compañías pertenecientes al sector comercial. Estas situaciones son las que se indican a continuación:

1. Las pérdidas por deterioro producto del ajuste a valor neto de realización del inventario
2. La depreciación de la provisión para desmantelamiento
3. El valor del deterioro de propiedades, planta y equipo y otros activos no corrientes
4. Las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables y desmantelamiento
5. Las ganancias o pérdidas que surjan de la medición de activos no corrientes mantenidos para la venta
6. Las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria
7. Los créditos tributarios no utilizados
8. Las provisiones para jubilación patronal y desahucio
9. Diferencia entre los cánones de arrendamiento

A continuación, se explicará las diferencias entre las bases tributarias y contables en cada caso antes mencionado:

Las pérdidas por deterioro producto del ajuste a valor neto de realización del inventario

De acuerdo con la base contable de los inventarios, el párrafo 9 de la NIC 2 Inventarios establece que los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, el menor. Esto significa que, si el costo es superior a la estimación que se haga del valor neto realizable, la compañía deberá efectuar un ajuste con débito a resultados del período para dejar los inventarios valuados al menor, esto es el valor neto realizable.

De acuerdo con la base tributaria, el numeral 1 del artículo 10 “Deducciones” de la LRTI estipula que en particular se deducirán los costos y gastos imputables al ingreso que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de ventas que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente.

Esto significa que la Ley no admite otro valor de inventarios que no sea el costo, o, dicho en otras palabras, el precio de compra debidamente sustentado con la factura del proveedor que reúna todos los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios. De allí que, cuando la compañía tenga que reconocer una pérdida por deterioro del valor de los inventarios, de conformidad con los lineamientos de la NIC 2, esa pérdida no será aceptada como un gasto deducible por parte del sujeto activo.

A esta circunstancia se refiere el numeral 1 del artículo innumerado “Impuestos Diferidos” después del artículo 28 del RALRTI, cuando señala que las pérdidas por deterioro producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se produzca la venta, baja o autoconsumo del inventario (Dirección Nacional Jurídica y Departamento de Normativa Tributaria, 2020, p. 38).

Cabe señalar que, según las bases contable y tributaria, los costos de los inventarios incluyen todos los importes que se deriven de su adquisición,

ciclo de transformación, como otros costos atribuibles para su condición y ubicación actual. Además, se puede clasificar de acuerdo con el tipo de compañía, en el caso de entidades comerciales el inventario más importante será el inventario de mercaderías disponible para la venta, mientras que para la compañía industrial el inventario más relevante es el de producto terminado. Los análisis contables y tributarios se centran en el examen de dichas cuentas principales.

La depreciación de la provisión para desmantelamiento.

La provisión por desmantelamiento en la contabilidad de una compañía representa el importe estimado de los costos de desmantelamiento o retiro del activo y la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta. La empresa puede incurrir en estas obligaciones en el momento de adquirir al activo y tener que desembolsar su valor en el futuro.

De acuerdo con la base contable de las propiedades, planta y equipo, el literal c) del párrafo 16 de la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo establece que el costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta.

Según el párrafo 14 de la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, una compañía debe reconocer una provisión cuando se den las siguientes condiciones: (a) tiene una obligación legal o implícita presente, como resultado de un suceso pasado; (b) es probable que se tenga que desprender de recursos para cancelar la obligación; y (c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

La provisión para desmantelamiento reúne estos tres requisitos, por lo que la compañía tendrá que efectuar un débito al costo del activo involucrado y un crédito a una cuenta de pasivo por el valor presente de los desembolsos que se espera efectuar en el futuro para cancelar la obligación. El valor incorporado en el costo del elemento de propiedades, planta y equipo será depreciado durante la vida útil de ese activo o durante el plazo en que haya que efectuar el desmantelamiento, lo que ocurra primero.

De acuerdo con la base tributaria, el numeral 3 del artículo innumerado “Impuestos Diferidos” después del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que la depreciación correspondiente al valor activado y actualización financiera de la provisión por concepto de desmantelamiento y otros costos posteriores asociados, 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 provisión por desmantelamiento y hasta por el monto efectivamente pagado, en los casos que exista la obligación contractual o legal para hacerlo (Reglamento para la Aplicación de la LRTI, 2020)

El valor del Deterioro de Propiedades, Planta y Equipo y Otros activos no corrientes

De acuerdo con la base contable, el párrafo 63 de la NIC 16 “Propiedades, Planta y Equipo” dice que para determinar si un elemento de propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor, la entidad aplicará la NIC 36 “Deterioro del Valor de los Activos”. En dicha norma se explica cómo debe proceder la entidad para la revisión del importe en libros de sus activos, la determinación del importe recuperable y el reconocimiento o reversión de las pérdidas por deterioro del valor.

Cuando se analiza la NIC 36 se observa que su párrafo 18 define al importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo como el mayor entre su “valor razonable menos los costos de disposición” y su “valoren uso”; mientras que su párrafo 6 define a la pérdida por deterioro del valor como la cantidad en que excede el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable.

Los párrafos 59 y 60 de la NIC 36 establecen que el importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable; y la pérdida por deterioro del valor resultante se reconocerá inmediatamente en el

resultado del período. Y, en el párrafo 64, esta norma establece que, si se reconoce una pérdida por deterioro del valor, se determinarán también los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con ella, mediante la comparación del importe en libros revisado del activo (base contable) con su base tributaria, de acuerdo con la NIC 12. (Fundación IFRS, 2019, p. 1504).

De acuerdo la base tributaria, el numeral 4 del artículo innumerado “Impuestos Diferidos” después del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que el valor del deterioro de propiedades planta y equipo y otros activos no corrientes que sean utilizados por el 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, se produzca la reversión del deterioro o a la finalización de su vida útil (Dirección Nacional Jurídica y Departamento de Normativa Tributaria, 2020, p. 37)

Las Provisiones diferentes a las Cuentas Incobrables y Desmantelamiento

De acuerdo con la base contable, el párrafo 14 de la NIC 37 “Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes” establece que la compañía debe reconocer una provisión cuando tenga una obligación presente, legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; es probable que la entidad tenga que desembolsar recursos para cancelar tal obligación; y puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

La NIC 37 se ocupa de ciertos tipos específicos de provisiones tales como: (i) las obligaciones por multas o los costos de reparación de daños medioambientales causados en contra de la Ley; (ii) los costos por el desmantelamiento y restauración de los daños ocasionados por el funcionamiento de activos o instalaciones, siempre que se esté obligado a ello; (iii) la provisión para garantizar los productos vendidos por defectos de fabricación; (iv) las obligaciones derivadas de contratos onerosos; y (v) los costos de reestructuración. Sin embargo, se debe tener en cuenta que se

reconocerán como provisiones solo aquellas obligaciones surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la entidad.

De acuerdo con la base tributaria, el numeral 5 del artículo innumerado “Impuestos Diferidos” después del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que 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 provisión y hasta por el monto efectivamente pagado (Dirección Nacional Jurídica y Departamento de Normativa Tributaria, 2020, p. 38)

Las Ganancias o Pérdidas que surjan de la Medición de Activos no Corrientes mantenidos para la Venta:

De acuerdo con la base contable, el párrafo 15 de la NIIF 5 “Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas” establece que una entidad medirá los activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta, al menor de su importe en libros o su valor razonable menos los costos de disposición; y el párrafo 20 de la mencionada Norma expresa que se reconocerá una pérdida por deterioro del valor del activo hasta alcanzar su valor razonable menos los costos de disposición. Asimismo, el párrafo 21 de esa Norma establece que se reconocerá una ganancia por cualquier incremento posterior derivado de la medición del valor razonable menos los costos de disposición del activo, aunque sin superar la pérdida por deterioro acumulada que haya sido reconocida.

De acuerdo con la base tributaria, el numeral 6 del artículo innumerado “Impuestos Diferidos” después del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que las ganancias o pérdidas que surjan de la medición de activos no corrientes mantenidos para

la venta, serán consideradas no sujetas de impuesto a la renta en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por éstos conceptos, el cual podrá ser utilizado en el momento de la venta o ser pagado en el caso de que la valoración haya generado una ganancia, siempre y cuando la venta corresponda a un ingreso gravado con impuesto a la renta (Dirección Nacional Jurídica y Departamento de Normativa Tributaria, 2020, p. 38).

Las Pérdidas Declaradas luego de la Conciliación Tributaria y los Créditos Tributarios no Utilizados

De acuerdo con la base contable, el párrafo 34 de la NIC 12 “Impuesto a las Ganancias” establece que la entidad debe reconocer un activo por impuestos diferidos sobre las pérdidas fiscales no amortizadas o los créditos tributarios no utilizados, siempre que esas pérdidas o créditos se puedan compensar con ganancias fiscales de períodos posteriores.

De acuerdo con la base tributaria, los numerales 8 y 9 del artículo innumerado “Impuestos Diferidos” después del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que se permite el reconocimiento de impuestos diferidos sobre las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria, y los créditos tributarios no utilizados, de ejercicios anteriores, en los términos y condiciones establecidos en la Ley y en este Reglamento,” (Dirección Nacional Jurídica y Departamento de Normativa Tributaria, 2020, p. 38).

Las Provisiones para Jubilación Patronal y Desahucio

La jubilación patronal y desahucio constituyen beneficios laborales establecidos por el Código de Trabajo en Ecuador. La jubilación patronal se debe pagar en el momento de la jubilación de los empleados que por veinte años o más presten servicios continuados o interrumpidos a la compañía. La bonificación por desahucio se debe pagar en caso de terminación de la relación laboral por desahucio solicitada por la compañía o por el empleado, a cambio de sus servicios proporcionados a la compañía en el período actual

y períodos pasados, en un valor equivalente al 25% de su última remuneración multiplicada por los años de servicios.

Estos conceptos forman parte de lo que el párrafo 8 de la NIC 19 “Beneficios a los Empleados” define como “Planes de Beneficios Post-empleo”, cuando dice que son acuerdos formales o informales, en los que una entidad se compromete a suministrar beneficios a uno o más empleados tras la terminación de su período de empleo.

De acuerdo con la base contable, los párrafos 55 al 60 de la NIC 19 establecen que la entidad debe valorar las obligaciones contraídas por estos conceptos y los gastos, sobre una base descontada porque se pagarán muchos años después, utilizando suposiciones actuariales en las que intervienen variables financieras y demográficas. Las suposiciones demográficas incluyen tasas de mortalidad, tasas de rotación por incapacidad o retiros prematuros. Las suposiciones financieras incluyen índices de inflación, tasas de incrementos salariales y tasas de descuento.

Además, la Norma exige la aplicación del “Método de Unidad de Crédito Proyectada”, también denominado a veces método de los beneficios acumulados (devengados) en proporción a los servicios prestados, o método de los beneficios por año de servicio, el que contempla cada periodo de servicio como generador de una unidad adicional de derecho a los beneficios y se mide cada unidad de forma separada para conformar la obligación final.

De acuerdo con la base tributaria, el numeral 11 del artículo innumerado “Impuestos Diferidos” después del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que las provisiones para atender los pagos de desahucio y de pensiones jubilares patronales que cumplan lo dispuesto en el número 13 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno serán deducibles únicamente en el periodo fiscal en el que se registren y no se reconocerá por este concepto ningún impuesto diferido.

Las provisiones para atender los pagos de pensiones jubilares patronales que se refieran a personal que haya cumplido por lo menos diez años de trabajo con el mismo empleador, pero que incumplan lo dispuesto en

el literal b. del número 13 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, no serán deducibles; 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 y hasta por el monto efectivamente pagado, conforme lo dispuesto en la Ley de Régimen Tributario Interno.

En cuanto a las provisiones por pensiones jubilares patronales que se refieran a personal que no haya cumplido por lo menos diez años de trabajo con el mismo empleador, aun cuando cumplan la condición prevista en el literal b. del número 13 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, estas no serán deducibles y tampoco se reconocerá un impuesto diferido por este concepto

Diferencia entre los cánones de arrendamiento

De acuerdo a lo establecido por la norma internacional de información financiera NIIF 16 se reconoce al arriendo con un activo de derecho de uso contra la cuenta de pasivo por arrendamiento, además se deberá calcular el valor presente con la tasa de interés implícita, de todos los pagos hasta la finalización del contrato. el activo se depreciará a lo largo de los años establecidos por el contrato. El gasto financiero se calculará con la tasa de descuento aplicando al saldo o restante del pasivo por arrendamiento y este se va reduciendo a medida que el arrendatario realiza los pagos mensuales.

De acuerdo con la base tributaria, el numeral 13 del artículo innumerado "Impuestos Diferidos" después del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno señala:

Por la diferencia entre los cánones de arrendamiento pactados en un contrato y los cargos en el estado de resultados que de conformidad con la técnica contable deban registrarse por el reconocimiento de un activo por derecho de uso. Se reconocerá este impuesto diferido siempre y cuando se cumpla con la totalidad de requisitos y condiciones establecidos en la normativa contable para el

reconocimiento y clasificación de un derecho de uso, así como por la esencia de la transacción. (Reglamento para la Aplicación de la LRTI).

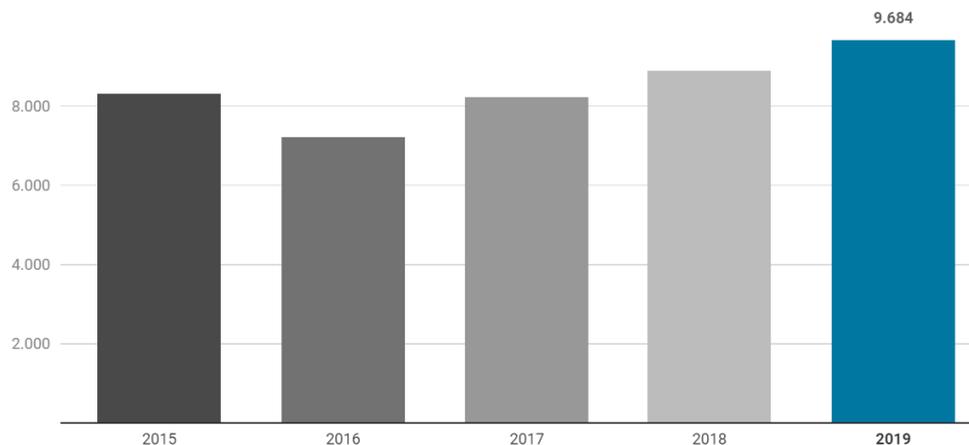
Marco Referencial

Sector comercial

El sector comercial consiste en la compra de bienes ya sea para su uso, para su venta o para su transformación. Es una de las fuentes de ingresos más fuertes en la economía ecuatoriana, representando el 9,5% del producto interno bruto (PIB) y generando el 18,1% de puestos de trabajo.

En el año 2015, en Ecuador existían 8.324 empresas activas. Desde el año 2017, en el país se constituyeron nuevos negocios incrementando en un 14% la cantidad de compañías activas, mientras que en el año 2018 la tasa de crecimiento fue de 8% y en el año 2019 aumentó en un 9%. A continuación, se muestra un diagrama donde se refleja el crecimiento de la cantidad de empresas activas en los últimos cinco años:

Figure 1. *Constitución de compañías en Ecuador*

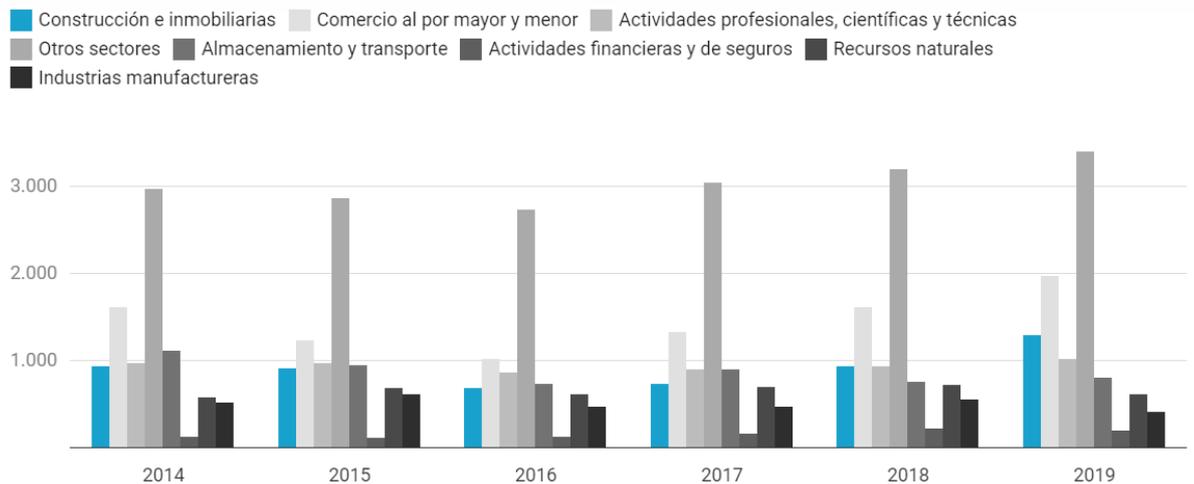


Nota: Tomado en los últimos tres años más empresas se crearon en Ecuador 2015-2019, (Gabriela Coba, s. f.). Dirección Nacional de Investigación y Estudios (DNIYE) de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (SCVS). Ecuador.

Entre los años 2014 y 2019 las compañías dedicadas a la venta al por mayor y menor representan el 20% del total de compañías activas. En el

siguiente diagrama se muestra la conformación del total de empresa por sector económico:

Figura 2. Constitución de empresas por sector económico



Nota: Tomado en los últimos tres años más empresas se crearon en Ecuador 42015-2019, (Gabriela Coba, s. f.). Dirección Nacional de Investigación y Estudios (DNIYE) de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (SCVS). Ecuador.

En la economía de la Provincia del Guayas, el sector de comercio al por mayor y menor se lo considera como un sector con gran influencia económica, debido a que está constituido por el 42% de las empresas existentes en el país, seguida por Pichincha con un 32%.

En la siguiente tabla se observa la distribución por cantones de la Provincia del Guayas, de las empresas activas pertenecientes a los diversos sectores económicos al cierre de 2018:

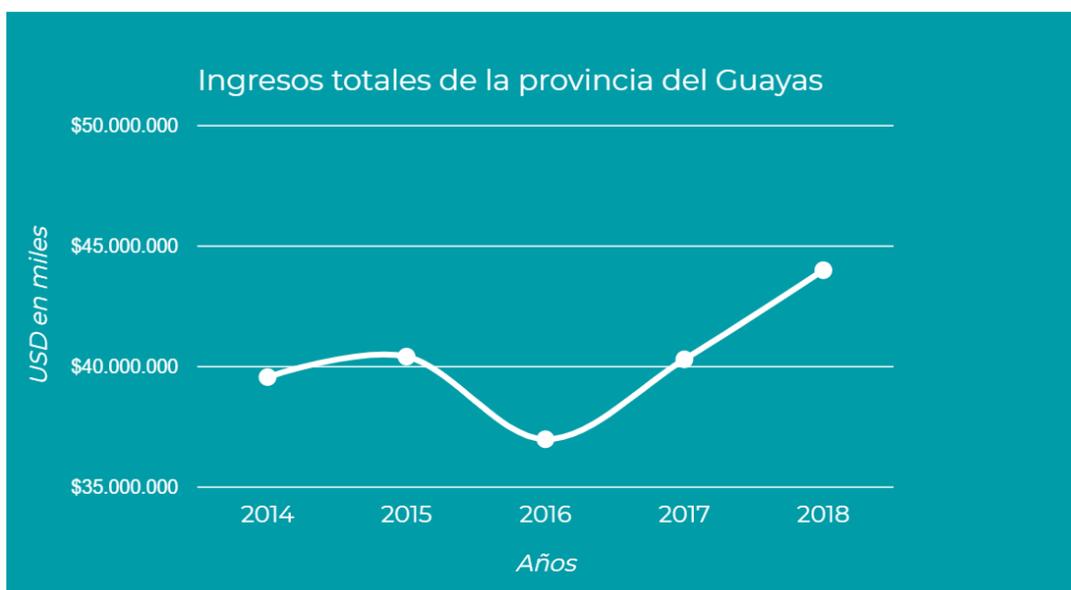
Figure 3. Cantones de la provincia del Guayas con mayor número de empresas activas al 2018

CANTÓN	PORCENTAJE DE EMPRESAS ACTIVAS
GUAYAQUIL	89,22%
SAMBORONDÓN	4,68%
DURÁN	2,08%
DAULE	1,14%
MILAGRO	0,65%
OTROS CANTONES	2,22%

Nota: Tomado de «Situación de las empresas en la provincia del Guayas», 2019 Dirección Nacional de Investigación y Estudios (DNIYE) de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (SCVS). Ecuador.

Como usualmente se espera, el Cantón Guayaquil concentra la mayor cantidad de empresas activas en la provincia. Entre los años 2014 y 2018, se dio una gran variación de los ingresos totales generados por estas compañías, produciéndose en el 2016 una disminución de los ingresos. En la gráfica siguiente se observa la tendencia que tuvieron los ingresos en el período de 2014 al 2018, alcanzando en el último año en el que se dispone de información, ingresos totales por \$44.000 millones:

Figure 4. Ingresos totales por año en la Provincia del Guayas



Nota: Tomado de «Situación de las empresas en la provincia del Guayas», 2019 Dirección Nacional de Investigación y Estudios (DNIYE) de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (SCVS). Ecuador.

Los tipos de compañías que se registran en la provincia del Guayas son:

Figure 5. Tipos de compañía

TIPO DE EMPRESA	PARTICIPACIÓN
Microempresas (Ventas entre \$0 y \$1.000.000)	80,61%
Pequeñas y medianas (PYMES) (Ventas entre \$1.000.000 - \$5.000.000)	13,22%
Empresariales (Ventas entre \$5.000.000 y \$20.000.000)	4,41%
Corporativas (Ventas mayores a \$20.000.000)	1,76%

Nota: Tomado de «Situación de las empresas en la provincia del Guayas», 2019 Dirección Nacional de Investigación y Estudios (DNIYE) de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (SCVS). Ecuador.

En la provincia del Guayas la principal actividad económica es el comercio, registrando un 44.41% de participación en el sector empresarial, siguiendo la actividad mobiliaria con un 14.55%.

En conclusión, el sector comercial, tanto en el país como en la provincia del Guayas, es uno de los principales actores económicos que contribuye en la dinamización de la economía, por su contribución al Producto Interno Bruto y a la generación de empleo, de modo que, el analizar la aplicación de los impuestos diferidos resulta importante para la determinación de la situación actual y de los desafíos que se presenta de su aplicabilidad.

La empresa tomada como referencia para el análisis de la aplicación y reconocimiento contable – fiscal de los impuestos diferidos, tiene como actividad económica “Compra, venta, distribución, comercialización, importación, exportación y/o representación de todo tipo de maderas, plywood, MDF, artículos de ferretería, materiales eléctricos y de construcción, tuberías, accesorios, envases y productos plásticos en general.”(*Sistema Portal de Información Superintendencia de Compañías*, s. f.) , ubicada en la ciudad Guayaquil y de acuerdo a los ingresos reportados a la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, se la considera de tipo corporativo.

CAPÍTULO II: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

Para la obtención de conocimientos durante un proceso de investigación es importante definir la metodología ya que es un conjunto de ideas que permite elaborar, sintetizar, definir métodos, técnicas, procedimientos y la forma en que se analizará, recolectará y clasificará los datos durante el desarrollo del proyecto.

El diseño de investigación es la estrategia que ayuda a aportar con información al cumplimiento de los objetivos establecidos, también busca responder el planteamiento del problema.

Diseño de Investigación

El diseño de investigación observacional pretende describir un fenómeno dentro de una población, sin ninguna intervención del investigador, es decir, se trata de estudios en los que no se hace variar en forma intencional las variables independientes para ver su efecto sobre otras variables. Por otro lado, lo que se hace en la investigación no experimental es observar fenómenos tal como se dan en su contexto natural, para analizarlos. Los estudios analíticos buscan la relación de causa y efecto de un factor de riesgo.

El diseño de la presente investigación, atendiendo a su propósito, es observacional, ya que tiene como objetivo el “análisis contable y fiscal de los impuestos diferidos” con base a la información levantada que debe ser revisada tal y como se presenta en su contenido original, sin modificaciones.

Los diseños de investigación según su cronología se dividen en prospectivos y retrospectivos, los cuales miden el tiempo en que se realiza el planteamiento de la orientación del estudio. La investigación retrospectiva es la directriz que estudia los fenómenos que hayan sucedido antes de la iniciación del estudio, que pueden ser analíticos, de controles y de casos.

La presente investigación es retrospectiva, debido a que analizará la contabilización contable y fiscal de información financiera perteneciente a la compañía seleccionada por los períodos contables 2019 y 2018.

Según Hernández Sampieri la investigación transversal tiene como propósito la descripción y análisis de las variables según su interrelación e incidencia en un tiempo único.

Este trabajo de investigación tendrá un diseño transversal, ya que busca analizar la aplicación y reconocimiento contable – fiscal de los impuestos diferidos, realizando el levantamiento de datos en fechas determinadas como el 31 de diciembre de 2019 y 2018. No se tomará otras medidas a lo largo del período.

Tipo de Investigación

El diseño de la investigación concluyente descriptiva mide la relación o estado de agrupación que puede existir entre dos o más variables en una población. Según (Hernández Sampieri et al., 2014) “Para evaluar el grado de asociación entre dos o más variables, en los estudios correlacionales primero se mide cada una de éstas, y después se cuantifican, analizan y establecen las vinculaciones”. Por otro lado, según *Fcevallos* los investigadores analizan la información sobre la base de una hipótesis o teoría, presentan y realizan síntesis de la información de manera cuidadosa y luego estudian cuidadosamente los resultados, a fin de extraer generalizaciones significativas que apoyen al conocimiento.

En el desarrollo de este estudio se utilizará el tipo de investigación concluyente descriptiva con el objetivo de facilitar al usuario información explícita y más detallada, que explique la relación entre las bases contables y tributarias de los activos y pasivos; el surgimiento de diferencias temporarias y la relación de ellas con los impuestos diferidos. establecida con procedimientos formales y herramientas que se utilizaran en el proceso investigativo.

Enfoque de investigación

La investigación cualitativa permite investigar la comprensión de un fenómeno en base de las experiencias vividas de las personas que enfrentan el problema consecutivamente. Según (Hernández Sampieri et al., 2014) “No se inicia la recolección de los datos con instrumentos preestablecidos, sino que el investigador comienza a aprender por observación y descripciones de

los participantes y concibe formas para registrar los datos que se van refinando conforme avanza la investigación.”

Esta investigación es analítica e investigativa con un enfoque cualitativo, debido a que su objetivo es analizar la información incluida en los estados financieros que generan los impuestos diferidos por las diferencias entre los tratamientos contable y tributario. Esta investigación no pretende generalizar los resultados obtenidos en la muestra a una población, sino analizarlos profundamente, debido a que la muestra involucró a una sola empresa comercial situada en la ciudad de Guayaquil, que fue considerada representativa por sus cualidades para el propósito de la investigación, más no desde el punto de vista estadístico.

Fuentes de Información

En esta investigación se utiliza las fuentes primarias y secundarias ya que ambas son fuentes de información indispensables.

Las fuentes primarias de investigación se caracterizan por documentos que no son interpretados, sino que representan registros directos del estudio a desarrollarse.

Como fuente primaria se utilizarán los estados financieros de la compañía seleccionada y se desarrollarán entrevistas con expertos, contadores y auditor interno. Se adquirirá materiales y datos originales que no estén interpretados o editados, que sean procedentes directamente del origen.

Las fuentes secundarias son los documentos de análisis, interpretación o comentarios derivado de otros orígenes de investigación, por lo regular estas son elaboradas por personas que no hayan participado o experimentado directamente en temas del estudio que se está desarrollando.

Como fuentes secundarias se utilizará las Normas Internacionales de Información Financiera, la plataforma del Servicio de Rentas Internas y la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, las leyes que conforman el marco tributario ecuatoriano, reformas, artículos científicos, revistas y otras fuentes secundarias que contribuirán con información clave en la presente investigación

Población

La población se define como un conjunto de objetos o elementos donde el investigador busca información y realizará inferencias de ésta. Según Wigodski (2010) “la población es el conjunto total de individuos, objetos o medidas que poseen algunas características comunes observables en un lugar y en un momento determinado.”

La provincia del Guayas se ha caracterizado por la mayor fuente de ingresos en el Ecuador, ya que la mayoría de las empresas ecuatorianas con diferentes actividades económicas, en especial las comerciales, residen en esta provincia, principalmente en la ciudad de Guayaquil. Es por es por esa razón que esta investigación se direccionó a las empresas comerciales de Guayaquil.

Muestra

La muestra es una mínima parte de la población, la cual se determina por un conjunto o listado de herramientas que se utilizan para identificarlas. Según Ludewig (2000), la muestra es un subconjunto o parte del universo en la que se llevará a cabo la investigación con el fin posterior de generalizar los hallazgos al todo, es la parte que realmente se estudia y sobre la cual se efectuará la medición y la observación de las variables objeto de estudio. De cada Población se puede extraer un número indefinido de muestras (p. 9).

El muestreo a conveniencia es una técnica de muestreo no probabilístico que se define como un proceso en el que no se obtiene información de toda la población, sino más bien se selecciona convenientemente por el investigador.

Para este trabajo de investigación se adoptará la técnica de muestreo no probabilístico, ya que se seleccionará una empresa en particular de la ciudad de Guayaquil.

Herramientas

Con la determinación del enfoque de la investigación de carácter cualitativo, se utilizará para la obtención de datos las entrevistas como proceso clave. Según Martínez y Ávila (2010) “La entrevista es un documento que consiste en una serie de preguntas sobre algún tema específico, y se

entrega a un determinado grupo de individuos con el objetivo de reunir datos acerca del asunto o problema que se estudia” (p.114).

Este método de investigación (las entrevistas) tienen como propósito determinar la opinión profesional con respecto a la importancia que tiene la contabilización de los impuestos diferidos para la empresa, ya que se realizará a:

dos contadores,
un auditor interno
cuatro expertos tributarios

Pregunta de Entrevista a Expertos

Las siguientes preguntas han sido elaboradas con el objetivo de identificar la importancia que tiene la contabilización de los impuestos diferidos desde la óptica de un experto:

1. *¿Qué opinión le merece el hecho de que la Ley Régimen Tributario Interno y su Reglamento incluyan artículos que permiten el reconocimiento de impuestos diferidos en ciertos casos? ¿Esto hace tributariamente obligatorio el registro de esos impuestos diferidos?*
2. *¿Cuál es su opinión sobre la importancia de la contabilización de los impuestos diferidos en una empresa?*
3. *Desde el punto de vista contable y tributario ¿En qué puede perjudicar a una empresa la no aplicación o la aplicación con error de los impuestos diferidos?*

Pregunta de Entrevista al Contador y Auditor Interno

Las siguientes preguntas han sido elaboradas con el objetivo de identificar si el contador y auditor interno de la compañía han tenido una capacitación técnica en NIIF; las diferencias temporarias más frecuentes en la compañía; y la importancia que tiene la contabilización de los impuestos diferidos desde la óptica de los profesionales responsables de la preparación de la información financiera:

1. *¿En qué temas ha recibido capacitación en la aplicación de NIIF desde el 2010, año en que se inició el uso obligatorio en Ecuador de ese tipo de normas? ¿Ha recibido capacitación en el tema impuestos diferidos?*
Todos los años recibe actualizaciones de las NIIF y leyes tributarias
2. *¿Cuáles de las siguientes diferencias temporarias están presentes en los estados financieros de la compañía en donde labora: a) Diferencia entre el costo y el valor neto realizable de inventarios; b) Provisión para los gastos de desmantelamiento; c) pérdida por deterioro de las propiedades, planta y equipo; d) revaluación de propiedades, planta y equipo; e) amortización de pérdidas tributarias; f) créditos tributarios no utilizados; y g) provisión para jubilación patronal y desahucio; y h) Otras provisiones diferentes a la provisión para cuentas incobrables y desmantelamiento.*
3. *¿Qué opinión le merece el hecho de que la Ley Régimen Tributario Interno y su Reglamento incluyan artículos que permiten el reconocimiento de impuestos diferidos en ciertos casos? ¿Esto hace tributariamente obligatorio el registro de esos impuestos diferidos?*
4. *¿Cuál es su opinión sobre la importancia de la contabilización de los impuestos diferidos en una empresa?*
5. *Desde el punto de vista contable y tributario ¿En qué puede perjudicar a una empresa la no aplicación o la aplicación con error de los impuestos diferidos?*

CAPÍTULO 3 - RESULTADO

Resultados de las entrevistas

Entrevista a Expertos

En el desarrollo de esta investigación, cuatro expertos fueron entrevistados y sus respuestas han sido resumidas en las siguientes tablas:

1. 1. *¿Qué opinión le merece el hecho de que la Ley Régimen Tributario Interno y su Reglamento incluyan artículos que permitan el reconocimiento de impuestos diferidos en ciertos casos? ¿Esto hace tributariamente obligatorio el registro de esos impuestos diferidos?*

Experto 1	Experto 2	Experto 3
<p>Los impuestos son locales, las normas contables son internacionales y basados en principios por lo que pueden ser interpretadas. Los impuestos siempre deberían ser reglamentados. Lo que no estoy de acuerdo es que no se permitan incluir en impuesto diferido la mayor cantidad de casos posibles.</p>	<p>Me parece correcto que las normas tributarias permitan el reconocimiento de los impuestos diferidos, en razón de que, de esta manera, los contribuyentes pueden aplicar y reconocer las deducciones/recuperaciones futuras de impuestos, evitando perjuicios económicos. Los pasivos por impuestos diferidos se deben registrar obligatoriamente debido a que las diferencias temporarias que le corresponden serán imponibles en el futuro de manera obligatoria. Por otro lado, los activos por impuestos diferidos pueden registrarse, pero no es obligatorio, debido a que las diferencias temporarias que le corresponden son deducibles/recuperables en el futuro sólo si la entidad desea acogerse al derecho que le asiste.</p>	<p>El hecho de que exista una normativa tributaria que establezca los distintos casos de aplicación de impuestos diferidos favorece a los contadores, dado que tienen una guía con la cual basarse al momento de evaluar si una determinada situación es aplicable o no a un impuesto diferido. Esto incluye el reconocimiento inicial, devengamiento, tasa aplicable, periodos, entre otros. La identificación de las diferencias temporales y permanentes permite incluso tener un mejor entendimiento del ámbito tributario al cual la empresa es aplicable. De acuerdo al Código Civil, se define a la Ley como una declaración de la voluntad soberana que, manifestada en la forma prescrita por la Constitución, manda, prohíbe o permite. Dado que la normativa tributaria es una Ley y dentro de esta se encuentra aquellos entes a la cual es aplicable, su carácter es obligatorio por lo que el registro de estos impuestos</p>

Nota: En las respuestas obtenidas de la primera pregunta a expertos se identifica la aceptación e incluso la petición de expansión de mayores casos en que se pueda aplicar impuestos diferidos en la ley de régimen tributaria y su reglamento.

Tabla 2. Respuestas a la segunda pregunta a expertos

<i>2. ¿Cuál es su opinión sobre la importancia de la contabilización de los impuestos diferidos en una empresa?</i>			
Experto 1	Experto 2	Experto 3	Experto 4
Los accionistas buscan las utilidades, los inversionistas la rentabilidad. Con la NIC 12 se procura obtener un dato de utilidad neta más racional.	A mi criterio, es muy importante la contabilización de los impuestos diferidos, ya que permiten mostrar mejor la posición financiera y el resultado de la entidad; adicionalmente, permite la utilización de deducciones/recuperaciones futuras, generando un pago más justo de impuestos.	La contabilización de impuestos diferidos es importante debido a que en primer lugar los estados financieros en la mayoría de las empresas son bajo NIIF. La NIC 12 – Impuesto a las Ganancias establece que las Compañías deben registrar los impuestos a las ganancias tomando en consideración las consecuencias actuales y futuras en relación a la liquidación y recuperación de los activos o pasivos que se generen por la aplicación de la normativa tributaria local.	De que estos gastos se podrán hacerse deducible cuando suceda o en caso reversarse.

Nota: El resultado obtenido en la segunda pregunta a expertos permite visualizar que los entrevistados coinciden en que la aplicación de los impuestos diferidos en una compañía es muy importante ya que permite mostrar al usuario de los estados financieros un resultado de operaciones y una situación financiera de la empresa más razonable; y también muestra los efectos de impuestos sobre gastos e ingresos que pueden ser recuperados o pagados en un futuro, respectivamente.

Tabla 3. Respuesta a la tercera pregunta a expertos

1. Desde el punto de vista contable y tributario ¿En qué puede perjudicar a una empresa la no aplicación o la aplicación con error de los impuestos diferidos?			
Experto 1	Experto 2	Experto 3	Experto 4
Una empresa puede perder beneficios si no aplica correctamente los impuestos diferidos. Por ejemplo, si tiene pérdidas en un año y no la incluye como impuesto diferido, no podrá recuperar el beneficio de amortización de pérdidas en años futuros.	La no aplicación o la aplicación con errores de los impuestos diferidos pueden generar perjuicios económicos ya que impedirían la utilización completa de la deducción tributaria de los gastos a pesar de que la entidad tenga el derecho.	Desde el punto de vista contable, el no registro o registro incorrecto de los impuestos diferidos impacta en la presentación y razonabilidad de los estados financieros. Adicional la Compañía podría estar haciendo proyecciones con expectativas erróneas ocasionando un déficit financiero y un impacto negativo en el presupuesto de los siguientes años. Desde el punto de vista tributario, la Compañía en primer lugar puede estar liquidando un Impuesto a la Renta de manera errónea, ocasionando ya sea un pago excesivo o faltante de este tipo de Impuesto. Como consecuencia, la Compañía puede ser catalogada por ente regulatorio, Servicio de Rentas Internas (SRI), como una posible entidad de interés. A lo que se refiere esto es que el SRI podría pedir documentación soporte relacionado a la liquidación de Impuesto a la Renta y darse cuenta que la Compañía, sea de forma consciente o no, ha evadido impuestos, lo cual además de generar un pago adicional por la diferencia y multas e intereses.	A que la compañía pague más impuestos actualmente y no podrá revertir el impuesto después.

Nota: El resultado de la tercera pregunta a expertos pone de manifiesto el punto de vista de los entrevistados, de que la no aplicación de impuestos diferidos o el reconocimiento erróneo puede ser perjudicial para las compañías ya que pierden el

beneficio económico de una disminución del impuesto debido a que no podrán reconocer el gasto en el tiempo que corresponde.

Resultado de las entrevistas efectuadas a contadores y auditor interno

Las respuestas obtenidas a las preguntas formuladas a dos contadores y un auditor de compañías se presentan en la siguiente tabla:

Tabla 4. Respuestas a la primera pregunta a contadores y auditor

<i>1. ¿En qué temas ha recibido capacitación en la aplicación de NIIF desde el 2010, año en que se inició el uso obligatorio en Ecuador de ese tipo de normas? ¿Ha recibido capacitación en el tema impuestos diferidos?</i>		
Contador 1	Contador 2	Auditor Interno
Nunca, el auditor externo modificar los impuestos diferidos	Recibe capacitaciones cada vez que hay modificaciones en las normas o en las leyes tributarias o reformas	En el año 2009, en PriceWáterHouse.

Tabla 5. Respuestas a la segunda pregunta a contadores y auditor

<p>2. <i>¿Cuáles de las siguientes diferencias temporarias están presentes en los estados financieros de la compañía en donde labora:</i> <i>a) Diferencia entre el costo y el valor neto realizable de inventarios; b) Provisión para los gastos de desmantelamiento; c) pérdida por deterioro de las propiedades, planta y equipo; d) revaluación de propiedades, planta y equipo; e) amortización de pérdidas tributarias; f) créditos tributarios no utilizados; y g) provisión para jubilación patronal y desahucio; y h) Otras provisiones diferentes a la provisión para cuentas incobrables y desmantelamiento.</i></p>		
Contador 1	Contador 2	Auditor Interno
<p>b) Provisión para los gastos de desmantelamiento; c) pérdida por deterioro de las propiedades, planta y equipo; d) revaluación de propiedades, planta y equipo; g) provisión para jubilación patronal y desahucio;</p>	<p>a) Diferencia entre el costo y el valor neto realizable de inventarios; g) provisión para jubilación patronal y desahucio</p>	<p>c) pérdida por deterioro de las propiedades, planta y equipo; d) revaluación de propiedades, planta y equipo; g) provisión para jubilación patronal y desahucio</p>

Tabla 6. Respuestas a la tercera pregunta a contadores y auditor

3. <i>¿Qué opinión le merece el hecho de que la Ley Régimen Tributario Interno y su Reglamento incluyan artículos que permitan el reconocimiento de impuestos diferidos en ciertos casos? ¿Esto hace tributariamente obligatorio el registro de esos impuestos diferidos?</i>		
Contador 1	Contador 2	Auditor Interno
Ha sido de mucha ayuda para nosotros los contadores que la Ley de reglamento tributaria Interna y su reglamento incluyan el reconocimiento de impuestos diferidos, además permite que las empresas reconozcan el gasto en el tiempo correspondiente	Me parece excelente esta aplicación y claro que es obligatorio ya que el país adopto las NIIF a partir del año 2009, y luego vía a conciliación tributaria separar los que le corresponde a la contabilidad y a lo tributario	Nosotros como compañía ecuatoriana, siempre nos vamos a cuidar de ser glosadores, no tener tantas diferencias temporarias que originan el impuesto diferido temporales. Además, nos conservamos por lo que dice la ley de régimen tributario.

Tabla 7. Respuestas a la cuarta pregunta a contadores y auditor

4. <i>¿Cuál es su opinión sobre la importancia de la contabilización de los impuestos diferidos en una empresa?</i>		
Contador 1	Contador 2	Auditor Interno
Los impuestos diferidos son muy importante ya que muestra un estado financiero real.	Es muy importante, ya que el no reconocimiento puede causar perdida de dinero que será recuperado a través del tiempo y ya que renta los está controlando	Se debería aplicar cuando los efectos son importantes y realmente el efecto de impuesto está más allá de la normativa tributaria local. Cuando sabemos que los efectos no son importantes o que no van a tener un impacto los estados financieros, no se debería aplicar.

Tabla 8. Respuestas a la quinta pregunta a contadores y auditor

5. <i>Desde el punto de vista contable y tributario ¿En qué puede perjudicar a una empresa la no aplicación o la aplicación con error de los impuestos diferidos?</i>		
Contador 1	Contador 2	Auditor Interno
La aplicación errónea puede provocar una mala decisión y sanciones	La empresa puede ser sancionada.	En la auditoría financiera puede perjudicar con la opinión que califique como una abstención. La administración no tomara buenas decisiones por la irrelevancia de los reconocimientos de los impuestos diferidos.

Análisis de cada caso de los impuestos diferidos.

Análisis de las pérdidas por deterioro producto del valor neto de realización del inventario (VNR).

Base Contable: La compañía valúa sus inventarios al costo de adquisición o valor neto realizable, el menor, utilizando el método del costo promedio ponderado. Las importaciones en tránsito se encuentran registradas a su costo de adquisición más otros cargos relacionados con la importación. La empresa reconoce como pérdida los costos de los inventarios que pueden ser no recuperables en caso de obsolescencias o que requieren ajustar sus costos para alcanzar su valor neto de realización, que es determinado mediante una estimación del precio de venta menos los gastos necesarios para vender.

Al 31 de diciembre de 2019 y 2018, la cuenta provisión para obsolescencia de inventarios fue presentada como sigue en los estados de situación financiera:

Tabla 9. Saldo contable de provisión por obsolescencia

Cuenta	31 de diciembre	
	2019	2018
Provisión para obsolescencia de inver	66.248	66.248

Como se puede observar, durante el 2019 la cuenta provisión para obsolescencia de inventarios no tuvo movimiento.

Sin embargo, se debe considerar que la compañía debió efectuar el siguiente asiento de diario en el período pasado en que registró la provisión para obsolescencia de inventarios:

Tabla 10. Asiento diario de provisión por obsolescencia inventario

Cuentas	Debe	Haber
Pérdida por obsolescencia de inventarios	66.248	
Provisión por obsolescencia de inventarios		66.248

Base tributaria: De acuerdo con el artículo innumerado después del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, las pérdidas por deterioro producto del ajuste realizado para alcanzar

el valor neto de realización del inventario, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se produzca la venta, baja o autoconsumo del inventario.

Cálculo de los impuestos diferidos: A continuación, se muestra el cálculo de la diferencia temporaria y el impuesto diferido que se genera en la cuenta Provisión por obsolescencia de inventarios:

Tabla 11. Calculo de impuestos diferidos de obsolescencia de inventario

Fecha	Cuentas	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia temporaria	Tipo	%IR	Activo por impuesto diferido
31/12/2018	Provisión por obsolescencia de Inventario	66.248	-	66.248	Deducible	25%	16.562
31/12/2019	Provisión por obsolescencia de Inventario	66.248	-	66.248	Deducible	25%	16.562

Al no haber habido movimiento durante 2019 en la cuenta Provisión para obsolescencia de inventarios, la diferencia temporaria y el activo por impuesto diferido tampoco presentan movimientos. Se concluye que la diferencia temporaria que la compañía arrastra desde años anteriores es del tipo deducible porque en el período en que los inventarios se vendan, consuman o se den de baja, la pérdida por obsolescencia será aceptada como un gasto deducible por parte de la autoridad tributaria.

Sin embargo, se debe considerar que la compañía debió efectuar el siguiente asiento de diario en el período pasado en que registró el activo por impuesto diferido:

Tabla 12. Asiento diario por registro de impuestos diferidos por obsolescencia de inventario

Cuentas	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido	16.562	
Gasto (ingreso) por impuesto diferido		16.562

Análisis de las provisiones para jubilación patronal y desahucio

Base Contable: La compañía reconoce y mide las provisiones para jubilación patronal y desahucio de conformidad con los lineamientos establecidos por la NIC 19, a partir desde el momento en que el empleado empieza a trabajar para la compañía. El valor de este pasivo representa la reserva matemática determinada por el actuario con base al método de la unidad de crédito proyectada, para cada uno de los trabajadores a partir del inicio de la relación laboral.

El incremento anual de estas provisiones es registrado con débito a los resultados del período y crédito a la cuenta de pasivo “Beneficios definidos de empleados” en el estado de situación financiera. El saldo de la cuenta de pasivo representa el valor presente de la obligación calculada utilizando una tasa de descuento del 8.21 (2018: 7.72%), equivalente a la tasa de interés de las inversiones en bonos corporativos altamente seguros en el mercado de valores ecuatoriano.

Al 31 de diciembre de 2019 y 2018, la cuenta provisiones para jubilación patronal y desahucio, fue presentada como sigue en los estados de situación financiera de la compañía seleccionada:

Tabla 13. Saldo en libros de la cuenta provisión por jubilación patronal y desahucio.

Cuenta	31 de diciembre	
	2019	2018
Jubilación patronal	\$ 73.385	\$ 81.784
Desahucio	\$ 34.087	\$ 32.412
Provisión para jubilación y desahucio	\$ 109.491	\$ 116.214

Provisión para Jubilación Patronal

Los movimientos anuales de la cuenta provisión para jubilación patronal son los siguientes:

Tabla 14. Movimiento de la cuenta jubilación patronal 2018-2019

	<u>Al 31 de diciembre del 2019</u>	<u>Al 31 de diciembre del 2018</u>
Saldo inicial de la obligación por beneficios definidos	\$ 81.784	\$ 62.507
Costos laboral del servicio actual	\$ 16.669	\$ 12.804
Costo por interes	\$ 6.314	\$ 5.163
Perdida actuarial por cambio supuesto financiero	\$ -10.123	\$ -1.910
Ganancia actuarial por ajustes y experiencia pasada	\$ -2.485	\$ 6.638
Efecto de reducciones y liquidaciones anticipadas	\$ -18.774	\$ -3.417
Saldo final de la obligacion por beneficio definido	\$ 73.385	\$ 81.785

Como se puede observar, durante el 2019 y 2018 la cuenta provisión para jubilación patronal presentó una disminución de \$18.774 y \$3417, respectivamente, debido a la salida de trabajadores por renuncia voluntaria.

En el 2019, la compañía incluyó en sus registros contables el siguiente asiento de diario por los movimientos de la cuenta provisión para jubilación patronal:

Tabla 15. Asiento diario del registro de la provisión para jubilación patronal

Cuenta	Debe	Haber
Gastos de administración y venta	\$ 16.669	
Gastos financieros	\$ 6.314	
Provisión para jubilación patronal	\$ 8.399	
ORI - Ganancias actuariales netas		\$ 12.608
Otros ingresos - no objeto de impuesto		\$ 18.774

Los costos laborales por \$16.669 debitados a “Gastos de administración y venta” representan el incremento de la provisión para jubilación patronal por un año más de servicio recibido de los trabajadores. Los intereses debitados a la cuenta “Gastos financieros” representa el incremento del pasivo medido a valor actual por el costo del dinero al haber transcurrido un año más de aproximación a la fecha de pago. Las ganancias netas actuariales por \$12.608 acreditadas a la cuenta “Otros resultados integrales (ORI)” representan las ganancias que surgen cuando se modifican ciertas variables que participan en el cálculo actuarial. La NIC 19 establece que este tipo de ganancias sean acreditadas a la cuenta patrimonial mencionada.

El efecto generado por la salida de trabajadores por \$18.774 acreditado a la cuenta “Otros ingresos – no objeto de impuesto” representa la reversión del pasivo por jubilación patronal constituido por la provisión que se mantenía por cada uno de los trabajadores salientes. Considerando que estas provisiones correspondían a trabajadores con menos de 10 años de antigüedad; y que fueron tratadas como gastos no deducibles en las conciliaciones tributarias de los períodos fiscales en que fueron constituidas, hoy en que esas provisiones son reversadas, dicha reversión fue tratada como un ingreso no objeto de impuesto en la conciliación tributario del período fiscal 2019.

Base tributaria: De acuerdo con el artículo innumerado después del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, las provisiones para jubilación patronal y desahucio, 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 la compañía pague efectivamente este beneficio al empleado.

Cálculo de los Impuestos Diferidos: A continuación, se muestra el cálculo de la diferencia temporaria y el impuesto diferido que se genera en la cuenta Provisión para jubilación patronal:

Tabla 16. Calculo de impuestos diferidos de provisión para jubilación patronal

Fecha	Cuentas	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia temporaria	Tipo DT	%IR	Activo por impuesto diferido	Tipo movimiento
31/12/2018	Provisión para jubilación patronal	\$ 81.784	-	81.784	Deducible	25%	\$ 20.446	
	Costo laboral del servicio actual	\$ 16.669		16.669	Deducible	25%	\$ 4.167	Generación
	Costos por intereses	\$ 6.314		6.314	Deducible	25%	\$ 1.579	Generación
	Ganancias actuariales - neto	\$ -12.608		-12.608	Deducible	25%	\$ -3.152	
	Efecto de reducciones	\$ -18.774		-18.774	Deducible	25%	\$ -4.694	Reversión
31/12/2019	Provisión para jubilación patronal	73.385	-	73.385	Deducible	25%	18.346	

La base contable para el cálculo del activo por impuestos diferidos lo constituyen el saldo de la cuenta “Provisión para jubilación patronal” extraído

de los registros contables de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, específicamente la NIC 19 “Beneficios de los empleados”.

La base fiscal representa el saldo de la cuenta “Provisión para jubilación patronal” determinado de conformidad con las leyes tributarias. En este caso específico, en vista que la Ley de Régimen Tributario Interno no permite tomar como un gasto deducible a la provisión para jubilación patronal constituida para aquellos trabajadores con menos de 10 años; y considerando que la compañía seleccionada no tiene trabajadores con 10 o más años de antigüedad, el saldo según base fiscal de la provisión para jubilación patronal es CERO.

La diferencia entre la base contable y la base fiscal constituye la diferencia temporaria, debido a que si bien la Ley no acepta a la provisión como gasto deducible en el período en que se registra contablemente, si la aceptará como gasto deducible en el período futuro cuando la jubilación le sea pagada al trabajador. Esta situación le da a la diferencia ese carácter de “temporaria”. Ahora bien, esta diferencia temporaria es del tipo “deducible” debido a que, en el período futuro, cuando se pague la jubilación al trabajador, ella será tomada como un gasto deducible que disminuirá la base imponible de ese período.

Las diferencias temporarias deducibles generan un activo por impuesto diferido que representa el beneficio que efectivizará la compañía en el período futuro, cuando al pagar la jubilación al trabajador pueda tomar como gasto deducible esa jubilación y beneficiarse de una disminución del impuesto a la renta a pagar. La NIC 12 “Impuesto a las Ganancias” y la Ley de Régimen Tributario establecen que la compañía debe registrar ese activo por impuesto diferido, tal como lo ha hecho la compañía seleccionada con el siguiente asiento de diario:

Tabla 17. Asiento diario de registro de impuestos diferidos de provisión para jubilación patronal

Cuentas	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido	\$ 5.746	
ORI - Ganancias actuariales - netas	\$ 3.152	
Gasto (ingreso) por impuesto diferido	\$ 4.694	
Gasto (ingreso) por impuesto diferido		5.746
Activo por impuesto diferido		\$ 7.846

Se puede observar que la reversión del activo por impuesto diferido por \$3.152 relacionada con la reversión por \$12.608 de la provisión para jubilación patronal por las ganancias actuariales-netas, es debitada en la cuenta “Otros resultados integrales”, la misma cuenta en que se acreditaron esas ganancias actuariales.

Provisión por Desahucio

Los movimientos anuales de la cuenta provisión para Desahucio son los siguientes:

Tabla 18. Movimientos de la cuenta provisión para desahucio 2018-2019

	<u>Al 31 de diciembre del 2019</u>	<u>Al 31 de diciembre del 2018</u>
Saldo inicial de la obligación por beneficios definidos	\$ 32.412	\$ 24.939
Costos laboral del servicio actual	\$ 10.790	\$ 7.449
Costo por interes	\$ 2.452	\$ 2.029
Perdida actuarial por cambio supuesto financiero	\$ -1.071	\$ -1.340
Perdida (Ganancia) actuarial por ajustes y experiencia pasada	\$ -4.871	\$ 2.379
Beneficio pagado	\$ -5.624	\$ -3.045
Saldo final de la obligacion por beneficio definido	\$ 34.088	\$ 32.411

Como se puede observar, durante el 2019 y 2018 la cuenta provisión para desahucio presentó una disminución de \$5.624 y \$3.045, respectivamente, debido a la salida de trabajadores por renuncia voluntaria.

En el 2019, la compañía incluyó en sus registros contables el siguiente asiento de diario por los movimientos de la cuenta provisión para desahucio:

Tabla 19. Asiento diario de registro de provisión para desahucio

Cuenta	Debe	Haber
Gastos de administración y venta	\$ 10.790	
Gastos financieros	\$ 2.452	
Provisión para desahucio		\$ 1.676
ORI - Ganancias actuariales netas		\$ 5.942
Efectivo		\$ 5.624
	\$ 13.242	\$ 13.242

Los costos laborales por \$10.790 debitados a “Gastos de administración y venta” representan el incremento de la provisión desahucio por un año más de servicio recibido de los trabajadores. Los intereses debitados a la cuenta “Gastos financieros” representa el incremento del pasivo medido a valor actual por el costo del dinero al haber transcurrido un año más de aproximación a la fecha de pago. Las ganancias netas actuariales por \$5.942 acreditadas a la cuenta “Otros resultados integrales (ORI)” representan las ganancias que surgen cuando se modifican ciertas variables que participan en el cálculo actuarial. La NIC 19 establece que este tipo de ganancias sean acreditadas a la cuenta patrimonial mencionada.

El efecto generado por pago por \$5.624 acreditado a la cuenta “efectivo” representa la reversión del pasivo por desahucio constituido por la provisión que se mantenía por cada uno de los trabajadores salientes.

Base tributaria: De acuerdo con el artículo innumerado después del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, las provisiones para desahucio, 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 la compañía pague efectivamente este beneficio al empleado.

Cálculo de los Impuestos Diferidos A continuación, se muestra el cálculo de la diferencia temporaria y el impuesto diferido que se genera en la cuenta Provisión para desahucio.

Tabla 20. Calculo de impuestos diferidos de la provisión para desahucio

Fecha	Cuentas	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia temporaria	Tipo DT	% IR	Activo por impuesto diferido	Tipo movimiento
31/12/2018	Provisión para jubilación patronal	\$ 32.412	-	32.412	Deducible	25%	\$ 8.103	
	Costo laboral del servicio actual	\$ 10.790		10.790	Deducible	25%	\$ 2.698	Generación
	Costos por intereses	\$ 2.452		2.452	Deducible	25%	\$ 613	Generación
	Ganancias actuariales - neto	\$ -5.942		-5.942	Deducible	25%	\$ -1.486	
	Efecto de reducciones	\$ -5.624		-5.624	Deducible	25%	\$ -1.406	Reversión
31/12/2019	Provisión para jubilación patronal	34.088	-	34.088	Deducible	25%	8.522	

La base contable para el cálculo del activo por impuestos diferidos lo constituyen el saldo de la cuenta “Provisión para desahucio” extraído de los registros contables de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, específicamente la NIC 19 “Beneficios de los empleados”.

La base fiscal representa el saldo de la cuenta “Provisión para desahucio” determinado de conformidad con las leyes tributarias. En este caso específico, en vista que la Ley de Régimen Tributario Interno no permite tomar como un gasto deducible a la provisión para desahucio constituida para aquellos trabajadores con menos de 10 años; y considerando que la compañía seleccionada no tiene trabajadores con 10 o más años de antigüedad, el saldo según base fiscal de la provisión para jubilación patronal es CERO.

La diferencia entre la base contable y la base fiscal constituye la diferencia temporaria, debido a que si bien la Ley no acepta a la provisión como gasto deducible en el período en que se registra contablemente, si la aceptará como gasto deducible en el período futuro cuando la jubilación le sea pagada al trabajador. Esta situación le da a la diferencia ese carácter de “temporaria”. Ahora bien, esta diferencia temporaria es del tipo “deducible” debido a que, en el período futuro, cuando se pague la jubilación al trabajador, ella será tomada como un gasto deducible que disminuirá la base imponible de ese período.

Las diferencias temporarias deducibles generan un activo por impuesto diferido que representa el beneficio que efectivizará la compañía en el período futuro, cuando al pagar el desahucio al trabajador pueda tomar como gasto deducible ese desahucio y beneficiarse de una disminución del impuesto a la renta a pagar. La NIC 12 “Impuesto a las Ganancias” y la Ley de Régimen Tributario establecen que la compañía debe registrar ese activo por impuesto diferido, tal como lo ha hecho la compañía seleccionada con el siguiente asiento de diario:

Tabla 21. Asiento diario para el registro de impuestos diferidos de provisión para desahucio

Cuentas	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido	\$ 3.311	
ORI - Ganancias actuariales - netas	\$ 1.486	
Gasto (ingreso) por impuesto diferido	\$ 1.406	
Gasto (ingreso) por impuesto diferido		3.311
Activo por impuesto diferido		\$ 2.892

Se puede observar que la reversión del activo por impuesto diferido por \$1.486 relacionada con la reversión por \$5.942 de la provisión para desahucio por las ganancias actuariales-netas, es debitada en la cuenta “Otros resultados integrales”, la misma cuenta en que se acreditaron esas ganancias actuariales.

Análisis de la depreciación de la provisión para desmantelamiento

No obstante que la empresa sujeta a estudio mantiene suscrito contrato de arrendamiento de dos bienes inmuebles para el desarrollo de sus operaciones, esos contratos no contienen cláusula de desmantelamiento que obligue a la compañía a efectuar reparaciones en el momento en que el plazo del arrendamiento venza y tenga que devolver los inmuebles a su propietario. Sin embargo, considerando que esta obligación pudiera existir para cualquier otra compañía perteneciente a la industria de compra y venta de materiales de construcción y ferretería, a continuación, se describe el tratamiento contable y tributario que se le debe dar a esa transacción.

Base Contable: La provisión para desmantelamiento surge de la obligación que adquiere el arrendatario de reparar y devolver el bien objeto de arrendamiento, en la fecha de vencimiento del plazo de arrendamiento, en las mismas condiciones en que lo recibió. En este caso, el arrendatario, en la fecha de inicio del arrendamiento, procede a estimar los costos de desmantelamiento que tendrá que incurrir cuando termine el plazo del arrendamiento. Luego, considerando que la fecha estimada de desembolso de esos costos es a largo plazo, se procede a traer a valor presente el importe estimado de los desembolsos que será necesario efectuar por el desmantelamiento. Un ejemplo de este proceso es el que se muestra en la tabla siguiente:

Tabla 22. Calculo del valor presente para la provisión para desmantelamiento

Período	Años	Tasa	Valor Presente	Ajuste
0	5	8,95%	896	-
1	4	8,95%	976	80
2	3	8,95%	1.063	87
3	2	8,95%	1.158	95
4	1	8,95%	1.262	104
5	0	8,95%	1.375	113

El costo estimado por desmantelamiento que la compañía espera desembolsar luego de que transcurra los cinco años de plazo del arrendamiento es de \$1.375. La tasa de descuento para traer a valor presente los \$1.375 es de 8,95%, que representa el promedio ponderado de las tasas de interés de los préstamos bancarios por pagar contraídos por la compañía. Con los elementos de los años, tasa y el valor futuro de \$1.375 se calcula el valor presente de la provisión por desmantelamiento, la que resulta en \$896. La columna de ajuste representa el costo financiero de actualizar la provisión por desmantelamiento en el transcurso del tiempo, a medida que se acerca la fecha de desembolso de la provisión.

En el siguiente recuadro se mostrará el asiento contable del registro por provisión para desmantelamiento:

Tabla 23. Asiento diario para el registro de provisiones para desmantelamiento

Cuenta	Debe	Haber
Mejoras en bienes inmuebles arrendados	\$ 896	
Provisión por desmantelamiento		\$ 896

Durante el año 1 del plazo del arrendamiento, la compañía arrendataria reconocerá en sus registros contables el gasto de depreciación de las mejoras en bienes inmuebles arrendados, calculado mediante el método de línea recta con base a una vida útil igual al plazo del contrato de arrendamiento, esto es, cinco años. En la siguiente tabla se presenta la depreciación anual y acumulada de este valor:

Tabla 24. Cálculo de depreciación de la provisión para desmantelamiento

Periodo	Depreciacion Anual	Depreciacion Acumulada
1	179	179
2	179	358
3	179	538
4	179	717
5	179	896

El asiento de diario con el que la compañía reconoce el gasto de depreciación del año 1 es como sigue:

Tabla 25. Asiento diario para el registro de la depreciación para provisión para desmantelamiento

Cuenta	Debe	Haber
Gasto de depreciación - mejoras en bienes arrendados	\$ 179	
Depreciación acumulada - mejoras en bienes arrendados		\$ 179

Después de reconocer el gasto de depreciación del año 1, la compañía procede a registrar el gasto de interés devengado en el año 1 sobre la provisión por desmantelamiento, mediante el siguiente asiento de diario:

Tabla 26. Asiento diario para el registro del ajuste de provisión para desmantelamiento

Cuenta	Debe	Haber
Gastos financieros	\$ 80	
Provisión para desmantelamiento		\$ 80

Al cierre del año 1, los estados financieros de la compañía presentarían estas transacciones como sigue:

Tabla 27. Estados financieros que presentaría la compañía

Estado de situación financiera		Estado de resultado integral	
31 de diciembre de año 1		Año terminado el 31 de diciembre del año 1	
Activos:		Utilidad antes de depreciación e interese	\$ 33.770
Propiedades, planta y equipo		Gasto de depreciación	-179
Mejoras en inmuebles arrendados	\$ 896	Gasto financiero	-80
Depreciación acumulada	\$ -179	Utilidad antes de impuesto a la renta	\$ 33.511
Neto	\$ 717		
Pasivos:			
Provisión para desmantelamiento	976		

El movimiento del año 1 de la cuenta provisión para desmantelamiento fue como sigue:

Tabla 28. Movimiento de la cuenta provisión para desmantelamiento

	Año 1
Saldo inicial de la provisión por desmantelamiento	\$ 896
Costo por intereses	\$ 80
Saldo final de desmantelamiento	\$ 976

Los intereses debitados a la cuenta “Gastos financieros” representa el incremento del pasivo medido a valor actual por el costo del dinero al haber transcurrido un año más de aproximación a la fecha de pago.

Los costos por depreciación por \$179 debitados a “Gastos de depreciación por desmantelamiento” representan el incremento de la depreciación acumulada por desmantelamiento por un año.

Base tributaria: De acuerdo con el numeral 2 del artículo innumerado después del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, las depreciaciones por provisiones para desmantelamiento y otros conceptos relacionados, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto y otros relacionados, el cual podrá ser utilizado en el momento en que ejecute el desembolso para cancelar la provisión o se de baja.

Cálculo de los Impuestos Diferidos: A continuación, se muestra el cálculo de la diferencia temporaria y el impuesto diferido que se genera por la provisión para desmantelamiento:

Tabla 29. Calculo de impuestos diferidos por la provisión para desmantelamiento

Fecha	Cuentas	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia temporaria	Tipo DT	% IR	Activo por impuesto diferido
Año 1	Mejoras en inmuebles arrendados	\$ 896	\$ -	\$ 896	Deducible		
Año 1	Depreciación acumulada	\$ -179	\$ -	\$ -179	Deducible		
Año 1	Provisión para desmantelamiento	\$ -976	\$ -	\$ -976	Deducible		
		\$ -259	\$ -	\$ -259	Deducible	25%	\$ -65

La base contable para el cálculo del activo o pasivo por impuestos diferidos lo constituyen el saldo de la cuenta “Provisión para desmantelamiento” extraído de los registros contables de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, específicamente la NIC 37 “Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes”.

La base fiscal representa el saldo de la cuenta “Provisión para desmantelamiento” determinado de conformidad con las leyes tributarias. En este caso específico, en vista que la Ley de Régimen Tributario Interno no permite tomar como un gasto deducible a la provisión para desmantelamiento el saldo de esta cuenta es cero.

La diferencia entre la base contable y la base fiscal constituye la diferencia temporaria, debido a que si bien la Ley no acepta a la provisión como gasto deducible en el período en que se registra contablemente, si la aceptará como gasto deducible en el período futuro cuando se efectúe el pago. Esta situación le da a la diferencia ese carácter de “temporaria”. Ahora bien, esta diferencia temporaria es del tipo “deducible” debido a que, en el período futuro, cuando la compañía efectúe el desembolso para ejecutar las reparaciones por desmantelamiento, el importe será tomado como un gasto deducible que disminuirá la base imponible de ese período.

Durante el año 1 se ha generado un activo por impuesto diferido por \$65, que representa el derecho que tiene la compañía de tomar la provisión como un gasto deducible en el año futuro en que efectúe los trabajos de desmantelamiento y desembolse el valor provisionado, y se beneficie con una disminución del impuesto a la renta de ese año. Este valor en términos tributario representa un crédito tributario no utilizado en este periodo contable, el cual se registrará mediante un asiento diario de la siguiente manera:

Tabla 30. Asiento diario para el registro de impuestos diferidos por la provisión para desmantelamiento

Cuentas	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido	65	
Gasto (ingreso) por impuesto diferido		65

Por otro lado, en el presente período contable en que sucede esto, la compañía tendrá que calcular su impuesto a la renta causado considerando como “gasto no deducible” el gasto de depreciación de los costos de desmantelamiento activados y los gastos financieros por la actualización del pasivo que constituye la provisión para desmantelamiento, como se observa en la conciliación tributaria:

Tabla 31. Conciliación tributaria después de la provisión para desmantelamiento

Conciliación Tributaria	
Año terminado el 31 de diciembre de año 1	
Utilidad contable antes de impuestos	\$ 33.770
(+) Gasto no Deducible	
Gastos de depreciación	\$ 179
Gastos financieros	\$ 80
Base imponible	\$ 34.029
Tasa de impuesto de sociedades	25%
Impuesto a la renta causado	\$ 8.507

En la conciliación tributaria se determinó el impuesto causado de año 1 considerando como gastos no deducibles a la depreciación de las mejoras en propiedades arrendadas activadas el Propiedades, Planta y Equipo y al costo de interés generado por la actualización de la provisión por desmantelamiento incluido en el pasivo. El impuesto a la renta causado es el

que se deberá declarar y pagar hasta el mes de abril del próximo año, de conformidad con el noveno dígito del RUC de la compañía. El asiento de diario con el que se registra la obligación por el impuesto a la renta causado es como sigue:

Tabla 32. Asiento contable para el registro de impuesto causado

Cuentas	Debe	Haber
Gasto por impuesto a la renta corriente	8.507	
Impuesto a la renta corriente por pagar		8.507

Realizado el asiento contable, el estado de resultado integral se determinará de la siguiente manera:

Tabla 33. Estado de resultado integral

Estado de resultado integral		
Año terminado el 31 de diciembre del año 1		
Utilidad antes de depreciación e interese		34.029
Gasto de depreciación		-179
Gasto financiero		-80
Utilidad antes de impuesto a la renta		\$ 33.770
Gasto de impuesto a la renta:		
Corriente		\$ 8.507
Diferido		\$ -65
Total		\$ 8.442
Utilidad Neta		\$ 25.328
Tasa efectiva de impuesto		25%

Análisis del valor del deterioro de propiedades, planta y equipo y otros activos no corrientes

Las propiedades, planta y equipo de la empresa sujeta a estudio no han experimentado un deterioro de valor que obligue a la compañía a reconocer una pérdida por deterioro. Sin embargo, considerando que esta situación pudiera existir para cualquier otra compañía perteneciente a la industria de compra y venta de materiales de construcción y ferretería, a continuación, se describe el tratamiento contable y tributario que se le debe dar a esa transacción.

Base Contable: La compañía registra sus propiedades y equipos al costo histórico menos depreciaciones y pérdidas acumuladas por deterioro, en caso de producirse una pérdida por deterioro. Las propiedades y equipos

se reconocen como activos si es probable que se deriven de ellos beneficios económicos futuros y su costo puede ser determinado de una manera confiable.

Con base a la NIC 36 “Deterioro del valor de los activos”, la compañía evalúa anualmente la existencia de indicadores de deterioro sobre activos no corrientes. Si esos indicadores están presentes, la compañía estima el monto recuperable del activo y lo compara con el valor en libros de este. Las pérdidas por deterioro corresponden al monto en el que el valor en libros del activo excede a su valor recuperable. El valor recuperable de los activos corresponde al mayor entre el monto neto que se obtendría de su venta y su valor en uso.

La empresa no registra provisión por deterioro en sus propiedades, plantas y equipos y otros activos no corrientes, pero para efecto del análisis de esta investigación se procede a suponer un registro por deterioro, como se muestra en el siguiente cuadro:

Tabla 34. Pérdida por deterioro de edificio

Detalle	Edificios
Edificio - al costo	715.382
Depreciacion acumulada de edificio	-97.726
Valor neto en libros antes de la prueba der deterioro	617.656
Importe recuperable según prueba de deterioro	613.856
Pérdida por deterioro	3.800

La empresa registrará en el primer año que se reconoce el deterioro de la siguiente manera:

Tabla 35. Asiento por el deterioro de edificio

Cuentas	Debe	Haber
Pérdida por deterioro de edificio	3.800	
Perdidas acumuladas por deterioro de edificio		3.800

La inclusión del asiento anterior en los registros contables responde al requerimiento de la NIC 16 párrafo 30 que establece las propiedades, planta y equipo se registrarán por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor

Al cierre del año 1, los estados financieros de la compañía presentarían estas transacciones como sigue:

Tabla 36. Estados financieros de la compañía

Estado de situación financiera			Estado de resultado integral		
31 de diciembre de año 1			Año terminado el 31 de diciembre del año 1		
Activos:			Utilidad antes de la pérdida por deterioro		37,311
Propiedades, planta y equipo			Pérdida por deterioro		-3,800
Edificio	715,382		Utilidad antes de impuesto a la renta		\$ 33,511
Depreciación acumulada	-97,726				
Deterioro	-3,800				
Neto	613,856				

Base tributaria: De acuerdo con el artículo innumerado después del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el valor del deterioro de propiedades, planta y equipo y otros activos no corrientes, 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 transfiera el activo, se produzca la reversión del deterioro o a la finalización de su vida útil.

Cálculo de los Impuestos Diferidos: A continuación, se muestra el cálculo de la diferencia temporaria y el impuesto diferido que se genera en la cuenta pérdidas acumulada por deterioro de edificios:

Tabla 37. Cálculo de impuesto diferido por deterioro de edificio

Cuentas	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia temporaria	Tipo	% IR	Activo por impuesto diferido
Edificio	715.382	715.382	-			
Depreciación	-97.726	-97.726	-			
Pérdidas acumuladas por deterioro de edificio	-3.800	-	-3.800	Deducible	25%	-950

Durante el año 1 se ha generado un activo por impuesto diferido por \$950 ya que es un crédito tributario no utilizado en este periodo contable, el cual se registrará mediante un asiento diario de la siguiente manera:

Tabla 38. Asiento contable para registro de impuesto diferido por deterioro de edificio

Cuentas	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido	950	
Gasto (ingreso) por impuesto diferido		950

El asiento contable registrado realiza un debito al activo por impuesto diferido y crédito al gasto. A continuación, se realizará la conciliación tributaria por esta diferencia temporaria:

Tabla 39. Conciliación tributaria por deterioro de edificio

Conciliación Tributaria	
31 de diciembre de año 1	
Utilidad antes de impuestos	33.511
(+) Gasto no Deducible	
Pérdida por deterioro de edificio	3.800
Base imponible	37.311
Tasa de impuesto de sociedades	25%
Impuesto a la renta causado	9.328

El impuesto causado del año 1 representa el impuesto a la renta corriente y que se registra mediante el siguiente asiento de diario:

Tabla 40. Registro de impuesto causado

Cuentas	Debe	Haber
Gasto por impuesto a la renta corriente	9.328	
Impuesto a la renta corriente por pagar		9.328

Realizado el asiento contable, el estado de resultado integral se determinará de la siguiente manera:

Tabla 41. Estado de resultado integral después de la conciliación tributaria

Estado de Resultado Integral	
Año terminado el 31 de diciembre del año 1	
Utilidad antes de pérdida por deterioro de edificio	37.311
Perdida por deterioro de edificio	-3.800
Utilidad antes de impuesto a la renta	\$ 33.511
Gasto de impuesto a la renta	
Corriente	\$ 9.328
Diferido	\$ -950
Total	\$ 8.378
Utilidad Neta	\$ 41.889
Tasa efectiva de impuesto	25%

Se concluye que la diferencia temporaria en el año 1 por las pérdidas acumuladas por deterioro de edificio no es deducible, pero en el período en que los las propiedades, planta y equipo y otros activos no corrientes se vendan o se den de baja, la pérdida será aceptada como un gasto deducible por parte de la autoridad tributaria.

Análisis de las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables y desmantelamiento.

La empresa sujeta a estudio reconoció en el 2019 una provisión por pérdidas emergentes que genera una diferencia temporaria que forma parte de la determinación del activo por impuestos diferidos al cierre del ejercicio.

Tabla 42. Saldo en libro de impuestos diferidos

	Saldo al inicio del año	Reconocido en Resultado	Saldo al fin del año
Año 2019			
Activo por impuesto diferido			
Diferencia temporaria:			
Privisión emergentes	-	22.500	22.500
Total	-	22.500	22.500

Base contable: Una provisión se reconoce cuando la compañía tiene un pasivo sobre el cual existe incertidumbre sobre su cuantía o vencimiento. Se define como pasivo una obligación presente que surge a raíz de sucesos pasados que para satisfacerlo se espera desprenderse de recursos. La compañía al cierre del ejercicio estima una provisión por pérdidas que puede

tener en sus operaciones soportadas en contratos, lo cual en la NIC 37 se conoce como contratos onerosos. Esta provisión la compañía la reconoce de la siguiente manera:

Tabla 43. Registro de pérdida por contrato oneroso

Cuentas	Debe	Haber
Pérdida por contratos onerosos	90.000	
Provisión por pérdidas emergentes (contratos onerosos)		90.000

La compañía considera que en unos contratos de venta a futuro tendrá costos estimados para cumplir esos contratos por \$190.000 e ingresos estimados que generarán esos mismos contratos por \$100.000. Es así que, al identificar que la compañía se encuentra dentro de un contrato de carácter oneroso en el 2019 se reconoce la pérdida y una provisión de \$90.000. Para el año 2020 se espera que los contratos se cumplan y se efectivice la pérdida y, por lo tanto, reversaría la provisión de manera que el efecto de esta operación en el estado de resultados sería el siguiente:

Tabla 44. Estado de Resultado integral

	2019	2020
Ingresos de contratos		100.000
Costos de contratos		-190.000
Pérdida de contratos		-90.000
Pérdida por contratos onerosos	-90.000	-
Reversión de provisión por pérdidas emergentes	-	90.000
Resultado neto	-90.000	-

Como se puede visualizar el objetivo de la norma contable es que, si el resultado de estos contratos es “pérdida”, ella quede registrada en el estado de resultados en el año que se conoce (devengo) y a futuro cuando el resultado ocurra se procede a la reversión de la provisión por pérdidas emergentes, por lo que los contratos onerosos no tendrán efecto en la utilidad del ejercicio 2020.

Base tributaria: De acuerdo con el artículo innumerado después del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario

Interno, el valor de provisiones será considerada 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 pague dicha obligación y por el monto efectivamente pagado.

Si bien una provisión de pérdidas en contratos onerosos por su naturaleza no constituye un pago futuro sino la realización del resultado del contrato, es decir se registra cuando conozco que a futuro los costos de satisfacer el contrato superarán los ingresos del mismo; por tanto, al basarse en una estimación lo apropiado sería considerar el valor como gasto no deducible y generar el impuesto diferido que sería utilizado al momento de la reversión de la provisión (cuando el resultado se realice).

Cálculo de los Impuestos Diferidos: A continuación, se muestra el proceso del cálculo del activo por impuestos diferidos que surge de la provisión por pérdidas emergentes:

Tabla 45. Calculo de impuesto diferido por contrato oneroso

Fecha	Cuentas	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia temporaria	Tipo	% IR	Activo por impuesto diferido
31/12/2019	Provisión por pérdidas emergentes	90.000	-	90.000	Deducible	25%	22.500
31/12/2020	Provisión por pérdidas emergentes	-	-	-	Deducible	25%	-
				Disminucio en el 2020			\$ -22.500

El reconocimiento de este impuesto diferido sería el siguiente en el año 2019:

Tabla 46. Registro de impuesto diferido

Periodo	Cuenta	Debe	Haber
2019	Activo por impuesto diferido	22.500	
	Gastos (ingreso) por impuesto diferido		22.500

En el año 2020 cuando se reverse la provisión la compañía tendría que realizar los siguientes asientos de diario:

Tabla 47. Registro de reversa de impuesto diferido

Periodo	Cuentas	Debe	Haber
	-1-		
2020	Provisión por pérdidas emergentes	90.000	
	Otros ingresos - Reversión de provisiones		90.000
	-2-		
2020	Gasto (ingreso) por impuesto diferido	22.500	
	Activo por impuesto diferido		22.500

La compañía al tener un ingreso en su utilidad contable, debería utilizar el casillero de reversión de diferencias temporarias en la conciliación tributaria, de manera que queda sin efecto este ingreso por la reversión de la provisión y lo que en esencia tributará será la pérdida de 90.000 que se encuentra implícita en el neto de los ingresos del contrato y costos del contrato reconocidos en el resultado del año.

Análisis de las ganancias o pérdidas que surjan de la medición de activos no corrientes mantenidos para la venta

La compañía no mantiene al cierre del ejercicio activos no corrientes mantenidos para la venta. Sin embargo, para efectos de explicación, se detallará los efectos contables y tributarios de este tipo de transacciones.

Base contable: Cuando una compañía tenga un activo no corriente que espera sea vendido, según la NIIF 5 deberá reclasificarlo como Activo No Corriente (ANC) mantenido para la venta dentro de los activos corrientes. Para que se clasifique de esta manera, dicho activo debe cumplir con las siguientes condiciones:

1. Que esté disponible para su venta inmediata.
2. Que su venta sea altamente probable.
3. Que la venta se realice en los doce meses siguientes a la reclasificación.

Al cumplirse estas condiciones la compañía reclasifica el activo como ANC mantenido para la venta al menor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de venta, considerando como importe en libros el valor del activo medido según la norma aplicable a la fecha de reclasificación.

A finales de 2019 decide poner a la venta una maquinaria adquirida a un costo de \$420.000 y con una depreciación acumulada de \$252.000, la cual al cierre del año se encontraba disponible para la venta en su condición actual y se esperaba que su venta en los siguientes doce meses sea altamente probable. La compañía estima que el precio en el mercado de la maquinaria en sus condiciones actuales es de \$150.000; y espera incurrir en costos de \$15.000 para completar la venta, tales como los honorarios del intermediario encargado de localizar al comprador

El reconocimiento al momento de la reclasificación es al menor entre el valor en libros neto (\$168.000) y el valor razonable menos los costos de venta (\$150.000 menos los \$15.000), por tanto, se genera una pérdida por deterioro como se muestra en la siguiente tabla:

Tabla 48. Saldo en libros

Valor neto en libros de la maquinaria	168.000
Valor razonable menos costo de venta	135.000
Pérdida en activo no corriente mantenido para la venta	-33.000

Se procede a registrar el siguiente asiento de diario reclasificando el activo y reconociendo la pérdida:

Tabla 49. Asiento diario por reclasificación activo no corriente mantenido para la venta

Periodo	Cuenta	Debe	Haber
2019	Activo no corriente mantenido para la venta	135.000	
	Depreciación acumulada	252.000	
	Pérdida en medición de ANC para la venta	33.000	
	Maquinaria		420.000

Cálculo de los Impuestos Diferidos: A continuación, se muestra el cálculo por impuesto diferido por la pérdida en medición de ANC mantenido para la venta de maquinaria:

Tabla 50. Calculo de impuesto diferido

Fecha	Cuentas	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia temporaria	Tipo	% IR	Activo por impuesto
31/12/2019	Activos no corrientes mantenidos para la venta	135.000	168.000	-33.000	Deducible	25%	-8.250

Se registra contablemente el activo por impuesto diferido por \$8.250 mediante el siguiente asiento de diario:

Tabla 51. Registro del impuesto diferido

Periodo	Cuentas	Debe	Haber
2019	Activo por impuestos diferidos	8.250	
	Gastos (ingresos) por impuesto diferido		8.250

Suponiendo que en 2020 se vende la maquinaria por los \$150.000 que se estimaron y se incurren en los costos de \$15.000 para venderlo, se procede a reversar el activo por impuesto diferido y se registra la venta, a través de los asientos de diario siguientes:

Tabla 52. Registro de la venta del activo no corriente y reversión del impuesto diferido

Periodo	Cuentas	Debe	Haber
2020	-1-		
	Efectivo	150.000	
	ANC mantenidos para la venta		150.000
2020	-2-		
	Gastos de ventas	15.000	
	Efectivo		15.000
2020	-3-		
	Gasto (ingreso) por impuesto diferido	8.250	
	Activo por impuesto diferido		8.250

A continuación, se realizará la conciliación tributaria y se mostrará el estado de resultados por esta diferencia temporaria:

Tabla 53. Conciliación tributaria

Conciliación Tributaria		
Al 31 de diciembre de		
	Año 2019	Año 2020
Utilidad Contable	345.000	411.000
<u>Diferencias temporarias</u>		
Generación por pérdida en medición	33.000	
Reversión por pérdidas en medición		-33.000
Utilidad gravable	378.000	378.000

Luego de la conciliación tributaria se procede a realizar estado de resultado integral.

Tabla 54. Estado de resultado integral

Estado de resultados		
Al 31 de diciembre de ...		
	Año 2019	Año 2020
Utilidad antes de la pérdida por medición	378.000	378.000
Pérdida medición de ANC para venta	-33.000	0
Otros ingresos - reversión de la provisión		33.000
Utilidad antes de impuesto a la renta	345.000	411.000
Impuesto a la renta		
Corriente	-94.500	-94.500
Diferido	8.250	-8.250
	-86.250	-102.750
Utilidad neta	258.750	308.250
Tasa efectiva de impuesto	25%	25%

Contratos de arrendamiento

La compañía sujeta a estudio, en aplicación de la NIIF 16, ha reconocido activos por derechos de uso en el año 2019, sin embargo, tomando una postura conservadora decidió no reconocer un activo por impuestos diferidos por este concepto, ya que para el cierre del ejercicio no se emitía la reforma tributaria en donde se incluía en el reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno el caso de impuestos diferidos por las

diferencias generadas en los valores cargados a resultados según normas contables y los cánones de arrendamiento. Los valores reconocidos en los estados financieros de la compañía en el 2019, según las notas a los estados financieros son los siguientes:

Tabla 55. Movimiento de la cuenta pasivo por arrendamiento

Inmueble 1					
Año	Saldo al inicio	Interés	Total	Abono	Saldo al final
2019	101.093	6.819	107.912	55.200	52.712
2020	52.712	2.488	55.200	55.200	0

Inmueble 2					
Año	Saldo al inicio	Interés	Total	Abono	Saldo al final
2019	50.492	1.885	52.377	18.000	34.377
2020	34.377	1.623	36.000	34.377	1.623

Con estos datos se procede a identificar los valores cargados a resultado en el 2019, que para efectos prácticos se mencionará como pudo haberse registrado el impuesto diferido, ya que para 2020 el activo por derecho de uso estaría totalmente amortizado y no habría ya diferencias temporarias.

Tabla 56. Amortización 2019

Año 2019	Activo por derecho de uso	Cargo a resultados 2019		
		Amortización del activo	Intereses por el pasivo	Total gasto
Inmueble 1	101.093	50.547	6.819	57.366
Inmueble 2	50.492	16.831	1.885	18.716
		67.377	8.704	76.081

Tabla 57. Amortización 2020

Año 2020	Activo por derecho de uso	Cargo a resultados 2020		
		Amortización del activo	Intereses por el pasivo	Total gastc
Inmueble 1	101,093	50,547	2,488	53,035
Inmueble 2	50,492	3,208	1,623	4,831
		53,755	4,111	57,866

El impuesto diferido se genera por la diferencia entre los valores cargados a resultados antes mencionados y los cánones pagados, como se detalla a continuación:

Tabla 58. Calculo de cánones

Año 2019	Resultados Total gasto	Pago	Diferencia
Inmueble 1	57,366	55,200.00	2,166.00
Inmueble 2	18,716	18,000.00	716.00

Año 2020	Total gasto	Pago	Diferencia
Inmueble 1	53,035	55,200.00	-2,165.00
Inmueble 2	33,661	34,377.00	-716.00

Se procede a realizar el cálculo de impuestos diferidos:

Tabla 59. Cálculo de impuestos diferidos

Fecha	Cuentas	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Tipo	%IR	Activo por impuesto diferido
31-dic-19	Activo por derecho de uso						
	Inmueble 1	50.546					
	Inmueble 2	33.661					
		84.207	0	84.207			
	Pasivo por arrendamientos						
	Inmueble 1	52.712					
	Inmueble 2	34.377					
		87.089	0	-87.089			
	Neto	-2.881		-2.881	Deducible	25%	-720

Se procede a realizar el registro contable de los impuestos diferidos

Tabla 60. Registro de impuesto diferido por cánones pagados.

Periodo	Cuentas	Debe	Haber
	-1-		
2019	Activo por impuesto diferido	720	
	Gasto (ingreso) por impuesto diferido		720
	-2-		
2020	Gasto (ingreso) por impuesto diferido	720	
	Activo por impuesto diferido		720

A continuación, se realizará la conciliación tributaria y se mostrará el estado de resultados por esta diferencia temporaria:

Tabla 61. Conciliación tributaria

Conciliación tributaria		
Al 31 de diciembre de ...		
	Año 2019	Año 2020
Utilidad contable	200,000	200,000
<u>Diferencias temporarias</u>		
Generación por activos por derechos de uso	2,881	
Reversión por activos por derechos de uso		-2,881
Utilidad gravable	202,881	197,119
Impuesto causado	50,720	49,280

Tabla 62. Estado de resultado Integral

Estado de resultados		
Al 31 de diciembre de ...		
	Año 2019	Año 2020
Utilidad antes de activos por derecho de uso	276.081	286.696
Amortización de activos por derecho uso	-67.377	-82.585
Gastos financieros	-8.704	-4.111
Utilidad antes de impuesto a la renta	200.000	200.000
Impuesto a la renta		
Corriente	-50.720	-49.280
Diferido	720	-720
	-50.000	-50.000
Utilidad neta	150.000	150.000
Tasa efectiva de impuesto	25%	25%

Análisis por las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria

La compañía no ha generado pérdidas tributarias en los últimos cinco años que puedan estar sujetas a amortización en el ejercicio fiscal 2019. La norma contable sugiere el reconocimiento de activo por impuestos diferidos por este concepto siempre que se espere ganancias fiscales en los periodos posteriores contra los cuales se pueda compensar este impuesto diferido.

Este caso no parte de una base contable ya que se trata de una pérdida obtenida mediante conciliación tributaria sin que tenga mucha importancia el resultado de la compañía; es decir, se puede tener una pérdida contable y

terminar con una utilidad gravable por muchos gastos no deducibles; o, por el contrario, se podría tener una utilidad contable y terminar en pérdida tributaria si existieran ingresos exentos que superen la utilidad. Es por esta razón que la NIC 12 lo menciona como un caso aparte de activo por impuesto diferido distinto a las diferencias temporarias deducibles, donde sí se analiza la base contable y base fiscal.

Para propósito de explicación, se considerará que la compañía cerró el 2017 con una pérdida tributaria de \$120.000, la cual se presentó en la declaración de impuesto a la renta como una partida que generaba activo por impuesto diferido, tal como sucede con las diferencias temporarias deducibles:

Tabla 63. Conciliación tributaria 2017 con perdida tributaria

Conciliación Tributaria	
31 de diciembre de año 2017	
Pérdida contable	-150.000
(+) Gastos no deducibles	30.000
Base imponible	-120.000
Impuesto a la renta causado	-

Se declara como si la pérdida fuese una diferencia temporaria con base a lo establecido por la Ley de Régimen Tributario Interno, de que la compañía puede amortizar esta pérdida tributaria en los cinco periodos fiscales siguientes sin que la amortización supere el 25% de la utilidad gravable. Si la pérdida se la incurrió en el 2017, los cinco años de plazo que concede la Ley para amortizarla están comprendidos desde el 2018 hasta 2022.

Según la norma contable la compañía debería reconocer un activo por impuestos diferidos si espera utilidades futuras contras las cuales podría amortizar dichas pérdidas tributarias, de esta manera el efecto queda en el gasto de impuesto a la renta del año en que la pérdida tributaria fue generada. En este caso si la compañía no reconoció un activo por impuestos diferidos en el 2017 ni en el 2018, no cabe realizar el reverso del mismo; sin embargo, si espera utilidades para los períodos 2020, 2021 y 2022, podría reconocer un activo por impuestos diferidos por el saldo no amortizado de dicha pérdida.

Así su movimiento que en el año 2019 la entidad tuvo utilidad gravable por \$223.713 y que para los años 2020, 2021 y 2022 estima que generará también utilidades tributables, la compañía deberá amortizar la pérdida en el 2019 y registrar un activo por impuesto diferido al 31 de diciembre de 2019, por el ahorro de impuesto que efectivizará en el 2020 al 2021, por la amortización de las pérdidas que estima podrá efectuar. A continuación, se muestra los cálculos de las amortizaciones posibles de pérdidas y el activo por impuesto diferido correspondiente:

Tabla 64. Límite de amortización de pérdidas

Descripción	Año 2017	Año 2018	Año 2019	Año 2020	Año 2021	Año 2022	Total
	Real	Real	Real	Estimado	Estimado	Estimado	
Utilidad gravable	\$ -	\$ -	\$ 40.000	\$ 70.000	\$ 100.000	\$ 120.000	
Pérdida sujeta a amortización	\$ 120.000	\$ -	\$ -				
Límite máximo de amortización			25%	25%	25%	25%	
Importe de la amortización anual							
	\$ -	\$ -	\$ 10.000	\$ 17.500	\$ 25.000	\$ 30.000	
Tasa impositiva			25%	25%	25%	25%	
Activo por impuesto diferido			\$ 2.500	\$ 4.375	\$ 6.250	\$ 7.500	\$ 18.125

Como se observa, en el 2019, con base a una utilidad gravable real, la compañía podrá amortizar máximo \$10.000 (25% de la utilidad gravable de \$40.000) de la pérdida incurrida en el 2017 por \$120.000. Pero, al 31 de diciembre de 2019, la compañía debería registrar un activo por impuesto diferidos por \$18.125, con base a las utilidades imponibles estimadas de los años 2020 al 2021.

Tabla 65. Registro de Impuestos diferidos

Periodo	Cuenta	Debe	Haber
2019	Activo por impuesto diferido	18.125	
	Gasto de Impuesto Diferido		18.125

Otro asunto que se observa es que se estima que la compañía podrá amortizar \$82.500 de la pérdida 2017 por \$120.000. La diferencia de \$37.500 no la alcanzará a amortizar, a menos que sea capaz de generar entre las 2020 y 2021 utilidades imponibles superiores a las estimadas, que permitan incrementar el valor de las amortizaciones.

A continuación, se presenta la conciliación tributaria y estado de resultado integral.

Tabla 66. Conciliación tributaria del año 2019

Conciliación Tributaria	
31 de diciembre de año 2019	
Utilidad contable	40.000
Amortización por pérdida	-10.000
Base imponible	30.000
Impuesto a la renta causado	7.500
Tasa de Impuesto	25%

Tabla 67. Estado de Resultado Integral de 2019

Estado de Resultados
Al 31 de diciembre de 2019

	Año 2019
Utilidad antes de impuesto a la renta	40,000
Impuesto a la renta	
Corriente	-7,500
Diferido	18,125
	<u>10,625</u>
Utilidad neta	<u>50,625</u>

Análisis de los Créditos Tributarios no Utilizados

Los créditos tributarios no utilizados se refieren a ciertas deducciones adicionales contempladas en la Ley de Régimen Tributario Interno, que la compañía contribuyente está autorizada a hacerlo, en el proceso de determinar la base imponible. Estas deducciones adicionales permitidas por Ley tienen el propósito de desarrollar políticas fiscales orientadas a generar bienestar social en la comunidad. Al constituir ellas una reducción de la base imponible y el correspondiente ahorro de impuesto para el contribuyente, las deducciones adicionales generan un derecho al contribuyente en los períodos en que se cumplen los requisitos establecidos por las disposiciones tributarias para acceder a esos beneficios. Consecuentemente, la compañía debería reconocer en su contabilidad un activo por impuesto diferido. Ejemplos de deducciones adicionales permitidas por la Ley se las puede encontrar en

algunos numerales del artículo 10 “Deducciones” de la Ley de Régimen Tributario Interno, como sigue:

- La depreciación y amortización que correspondan a la adquisición de maquinarias, equipos y tecnologías destinadas a la implementación de mecanismos de producción más limpia, a mecanismos de generación de energía de fuente renovable (solar, eólica o similares) o a la reducción del impacto ambiental de la actividad productiva, y a la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, se deducirán con el 100% adicional.
- 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.
- Las deducciones que correspondan a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por pagos a discapacitados o a trabajadores que tengan cónyuge o hijos con discapacidad, dependientes suyos, se deducirán con el 150% adicional.
- Las deducciones que correspondan a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por pagos a adultos mayores y emigrantes retornados mayores de 40 años se deducirán con el 150% adicional por un período de dos años contado a partir de la fecha de celebración del contrato.
- Los empleadores tendrán una deducción adicional del 100% por los gastos de seguros médicos privados y/o medicina prepagada contratados a favor de sus trabajadores, siempre que la cobertura sea para la totalidad de los trabajadores.

Conclusiones

Durante la presente investigación se determinaron diversas conclusiones en concordancia al análisis de la aplicación y reconocimiento contable fiscal de los impuestos diferidos en las empresas comerciales de Guayaquil, considerando que en las prácticas contables de la profesión se presentan diversas debilidades al momento de aplicar de manera correcta los principios relacionados a los impuestos diferidos.

De conformidad con la revisión de la teoría se pudo identificar diversos principios contables que enmarcan la aplicación de los impuestos diferidos en las transacciones de compañías comerciales como: (a) las pérdidas por deterioro producto del ajuste a valor neto de realización del inventario, (b) la depreciación de la provisión para desmantelamiento, (c) el valor del deterioro de propiedades, planta y equipo y otros activos no corrientes, (d) las provisiones diferentes a las cuentas incobrables y desmantelamiento, (e) las ganancias o pérdidas que surjan de la medición de activos no corrientes mantenidos para la venta, (f) las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria y los créditos tributarios no utilizados; (e) las provisiones para jubilación patronal y desahucio

En cuanto a la aplicación de los principios contables relacionadas a los impuestos diferidos, estos son un proceso transitorio que permite a las compañías registrar los efectos tributarios sobre las diferencias temporarias entre la base contable y la tributaria. Por tanto, se determinaron los principales criterios para una correcta aplicación, con el propósito de superar los desafíos que se puede presentar como los cambios en las políticas contables, procesos operativos y en los sistemas informáticos.

Con el uso de escenarios sobre la aplicación de los principios para la estimación de los impuestos diferidos se pudo identificar diversos aspectos a ser considerados para su correcta contabilización, demostrando el impacto que estos generan en la presentación razonable de la información financiera. Además, esta investigación puede ser utilizada como herramienta para la revisión comer cumplimiento de ciertas disposiciones contables y/o tributarias.

Recomendaciones

Se recomienda el uso de los escenarios propuestos para la correcta aplicación de los principios que enmarcan los distintos casos de impuestos diferidos en compañías comerciales.

Se propone el uso de la presente investigación como una guía práctica y completa para la revisión sobre la correcta adopción de los principios señalados en las Normas Internacionales de Información Financiera. Además, deberá tomarse en consideración los siguientes puntos de interés propios de su aplicación, tales como:

Las Compañías comerciales deberán analizar el impacto en la incorporación de los principios señalados en la presente investigación para el cálculo y estimación de los diversos casos de impuestos diferidos que se presentan en las operaciones del negocio.

Las Entidades Reguladoras pueden tomar en consideración los principios que enmarcan a los impuestos diferidos para la verificación del cumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financieras en Compañías comerciales bajo su respectivo control.

REFERENCIAS

- Aguilera, F. y Alcantara, V. (1994). *De la economía ambiental a la economía ecológica*. Barcelona: Icaria.
- Blacio, R. (2010). Principios y obligaciones de la tributación. *Derecho Ecuador*.
- Caballero, E. (2006). *Los ingresos tributarios del sector público de México*. México: Universidad Autónoma de México.
- Cronología de IASC y IASB | IASB*. (s. f.). Recuperado 2 de septiembre de 2020, de <https://www.nicniif.org/home/iasb/cronologia-de-iasc-y-iasb.html>
- Dobb, M. (1973). valor basado en la utilidad, o teoría subjetiva del valor. En M. Dobb, *Economía política y capitalismo*. Mexico: FCE.
- Eckelund, R. y Herbet, R. (1992). *Historia de la teoría Económica y su método*. Madrid: Mc Graw Hill.
- Enríquez Pérez, I. (2016). Las teorías del crecimiento económico: Notas críticas para incursionar en un debate inconcluso. *Revista Latinoamericana de Desarrollo Económico*, 25, 73-125.
- Fierro, A., & Fierro, F. (2018). *Contabilidad De Activos Con Enfoque Niif Para Las Pymes* . Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones.
- Francisco, C. (2015). *Contabilidad 1* (Segunda edición ed.). Mexico: Pearson Educación.
- Fundación IFRS. (2019). *Normas NIIF*. Fundación IFRS.
- Gabriela Coba. (s. f.). En los últimos tres años más empresas se crearon en Ecuador. *Primicias*. Recuperado 16 de julio de 2020, de

<https://www.primicias.ec/noticias/economia/empresas-constitucion-empresas-superintendencia-ecuador/>

García, J. (2017). *Impuesto Diferido* (Primera). Ecoe Ediciones.

Guajardo , G., Andrade , N., Leony, E., & Sanchez, A. (2018). *Contabilidad Financiera* (Septima Edición ed.). Mexico: McGRaw-Hill Education.

Hansen , M., & Chavez , L. (2015). *NIF para Pymes, Teoría y Practica* (Segunda Edición ed.). Ecuador: Hansen-Holm.

Hansen, J., Hansen, M., & Romero, F. (2017). *Manual de Obligaciones Tributarias* (octava edición).

Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, M. del P. (2014). *Metodología de la investigacion* (6ta ed.). McGRAW-HILL / INTERAMERICANA.

Holm, Holm y Romero. (2017). Finanzas corporitabas. *Cifras de caidad de Holm, Holm y Romero.*

5066_Fcevallos_00024.pdf. (s. f.). Recuperado 22 de junio de 2020, de https://www.ecotec.edu.ec/documentacion/investigaciones/docentes_y_directivos/articulos/5066_Fcevallos_00024.pdf

Lara Haro, A. (2005). *Medición y Control de Riesgos Financieros. Incluye Riesgos de Mercado y de Crédito.* (Tercera Edición). Noriega Editores.

Ludo Aleae. (1663). *Juegos al azar.* Ludo Aleae.

Raine, M., & Holt, O. (2014). *Tax Accounting: Current and Deferred Tax.* 2, 10.

- Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Pub. L. No. Registro Oficial Suplemento 463 de 17-nov.2004, 26 37 (2018).
<https://www.ces.gob.ec/lotaip/2018/Agosto/Anexos-literal-a2/LEY%20DE%20REGIMEN%20TRIBUTARIO%20INTERNO,%20LRTI.pdf>
- Reglamento para la Aplicación de la LRTI. (2020, agosto 12). *Reglamento para la Aplicación de la LRTI*.
- Rincón, C., Florez, E., & Narváez, J. (2018). *Impuestos Diferidos* (Primera). Ediciones de la U.
- Robert B. Ekelund, J. (. (1992). *Historia de la teoría económica y su método*. Mexico: McGraw-Hill.
- Smith, A., & Rodríguez, C. (2015). *La riqueza de las naciones*. Titivillus.
- Stiglitz, J. (2000). *La economía del sector público*. España: Antoni Bosch.
- Sistema Portal de Información Superintendencia de Compañías*. (s. f.). Recuperado 30 de agosto de 2020, de https://appscvsmovil.supercias.gob.ec/portaldeinformacion/consulta_cia_menu.zul?expediente=55179&tipo=1
- Situación de las empresas en la provincia del Guayas. (2019, agosto 12). *Aval*. <https://www.aval.ec/informacion-general-de-empresas/situacion-de-las-empresas-en-la-provincia-del-guayas/>
- Yaguache , D., Puma , R., & Moncayo J, o. (2015). La Contabilidad y la Normativa. *Revista Sur Academia ISSN 1390-9045*.



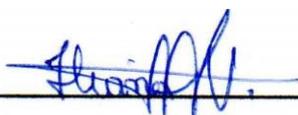
DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Villacis Yance Iliana Estefania, con C.C: # 0953379443 autora del trabajo de titulación: Análisis de la aplicación y reconocimiento contable – fiscal de los impuestos diferidos en las empresas comerciales de Guayaquil 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, 10 de septiembre del 2020

f. 

Villacis Yance Iliana Estefania

C.C: 0953379443



REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE TITULACIÓN

TÍTULO Y SUBTÍTULO:	Análisis de la aplicación y reconocimiento contable – fiscal de los impuestos diferidos en las empresas comerciales de Guayaquil		
AUTOR(ES)	Villacis Yance Iliana Estefania		
REVISOR(ES)/TUTOR(ES)	CPA Ortiz Donoso, Raúl Guillermo, MSc		
INSTITUCIÓN:	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
FACULTAD:	Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas		
CARRERA:	Contabilidad y Auditoría		
TITULO OBTENIDO:	Ingeniero en Contabilidad y Auditoría		
FECHA DE PUBLICACIÓN:	10 de septiembre del 2020	No. PÁGINAS:	DE 106
ÁREAS TEMÁTICAS:	Impuesto diferido, sector comercial de Guayaquil, diferencia temporaria.		
PALABRAS CLAVES/ KEYWORDS:	Impuestos diferidos, NIC 12, conciliación tributaria, tributario, diferencia temporaria, sector comercial.		
RESUMEN/ABSTRACT			
<p>El objetivo de esta investigación es analizar la medición y reconocimiento contable - fiscal de los impuestos diferidos en las Empresas Comerciales de Guayaquil, revisando las diferentes diferencias temporarias o permanentes que puede surgir en las compañías como por ejemplo: a) las pérdidas por deterioro producto del ajuste a valor neto de realización del inventario; b) la depreciación de la provisión para desmantelamiento; c) el valor del deterioro de propiedades, planta y equipo y otros activos no corrientes; e) las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables y desmantelamiento; f) las ganancias o pérdidas que surjan de la medición de activos no corrientes mantenidos para la venta; g) las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria; h) los créditos tributarios no utilizados; i) las provisiones para jubilación patronal y desahucio; j) diferencia entre los cánones de arrendamiento. El diseño investigación utilizado fue el observacional, retrospectivo y transversal; su desarrollo fue hecho con base al tipo de investigación concluyente descriptiva con un enfoque cualitativo; usando fuentes de información primarias y secundarias; y una muestra no probabilístico. Se utilizó como herramienta entrevistas a dos contadores, un auditor interno y cuatro expertos tributarios. Considero aceptable validar los análisis realizados por cada caso que pueden ocasionar diferencias temporarias. Las sugerencias y recomendaciones del presente trabajo de titulación están dirigidas a contadores, estudiantes y gerentes.</p>			
ADJUNTO PDF:	<input checked="" type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO	
CONTACTO CON AUTOR/ES:	Teléfono: +593-993510588	E-mail: ili.vyance@gmail.com	
CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN (COORDINADOR DEL PROCESO UTE):	Nombre: Bernabé Argandoña, Lorena Carolina		
	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):			