



**UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

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

**TÍTULO:**

**“ANÁLISIS DE LOS IMPACTOS TRIBUTARIOS DE LA LEY DE RÉGIMEN  
TRIBUTARIO INTERNO Y SU REGLAMENTO EN EMPRESAS  
MULTINACIONALES RELACIONADOS CON LA LEY ORGÁNICA DE  
INCENTIVOS A LA PRODUCCIÓN Y PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL”**

**AUTORES:**

**VALERO VÉLEZ WILSON DAVID  
VILLAO GUERRERO CÉSAR ALBERTO**

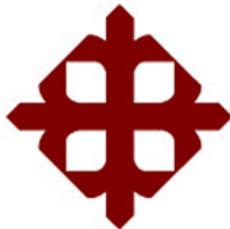
**TRABAJO DE TITULACIÓN PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL  
TÍTULO DE INGENIERO EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA CPA.**

**TUTOR:**

**C.P.A. SAMANIEGO PINCAY PEDRO JOSÉ, MBA.**

**GUAYAQUIL, ECUADOR**

**2015**



**UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

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

**CERTIFICACIÓN**

Certificamos que el presente trabajo fue realizado en su totalidad por: Wilson David Valero Vélez y César Alberto Villao Guerrero, como requerimiento parcial para la obtención del Título de: **Ingeniero en Contabilidad y Auditoría CPA.**

TUTOR

---

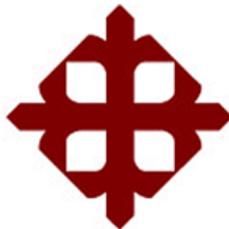
**C.P.A. Samaniego Pincay Pedro José, MBA.**

DIRECTOR DE LA CARRERA

---

**Ing. Ávila Toledo Arturo Absalón, Msc.**

**Guayaquil, septiembre del 2015**



**UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

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

**DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD**

**Nosotros, Wilson David Valero Vélez y Cesar Alberto Villao Guerrero  
DECLARAMOS QUE:**

El Trabajo de Titulación: “Análisis de los impactos tributarios de la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento en Empresas Multinacionales relacionados con la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal”, previa a la obtención del Título de: **Ingeniero en Contabilidad y Auditoría CPA.**, 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 nuestra total autoría.

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

**Guayaquil, septiembre del 2015**

**AUTORES**

---

**Wilson David Valero Vélez**

---

**César Alberto Villao Guerrero**



**UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

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

**AUTORIZACIÓN**

**Nosotros, Wilson David Valero Vélez y César Alberto Villao Guerrero**

Autorizamos a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, la publicación en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación: “Análisis de los impactos tributarios de la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento en Empresas Multinacionales relacionados con la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal”, cuyo contenido, ideas y criterios son de nuestra exclusiva responsabilidad y total autoría.

**Guayaquil, septiembre del 2015**

**LOS AUTORES:**

---

**Wilson David Valero Vélez**

---

**César Alberto Villao Guerrero**

## **AGRADECIMIENTO**

Quisiéramos agradecer a nuestro tutor del proyecto el MBA. Pedro Samaniego Pincay, por su guía, esfuerzo y dedicación.

Sus conocimientos y experiencia en la materia han contribuido de manera positiva a nuestro proyecto.

Él ha demostrado en nosotros un sentido de profesionalismo, responsabilidad y rigor académico, sus valiosas aportaciones académicas hicieron posible este proyecto.

A la dirección de la carrera, por habernos brindado la ayuda y el apoyo académico durante nuestra etapa estudiantil y durante la elaboración de este proyecto.

***Wilson David Valero Vélez***

Agradezco muchísimo a Dios por permitirme aprender, disfrutar, y darme posibilidad conocer personas increíbles que formen parte de mi vida, también por darme esa sabiduría necesaria para encaminarme a él cada día.

Agradezco a mis padres por aconsejarme y apoyarme cada vez que era necesario.

Agradezco a mis maestros por tener esa vocación al servicio, por el cual nos motivó mucho a reconocer y ser un buen profesional.

***César Alberto Villao Guerrero***

## DEDICATORIA

A mis padres, que han sido un ejemplo de vida y quienes con tanto esfuerzo han hecho lo posible para convertirme en un profesional.

A mi hermana Juliette y mi tía Esther, por ese apoyo que siempre me brindaron cuando más lo necesite.

A Dios, por darme sabiduría en todas las etapas de mi vida universitaria.

***Wilson David Valero Vélez***

A Dios y la Virgen María por darme la fortaleza, y sabiduría necesaria día a día para continuar con mis estudios universitarios.

A mi familia porque siempre estuvo a mi lado cada minuto, siempre dispuesto a escuchar y aconsejar sobre mis experiencias que tenía.

A cada uno de mis amigos y profesores que fueron ejemplo de virtudes y me permitieron crecer junto con ellos durante esta etapa increíble de vida.

A cada una de las personas que Dios puso en mi camino para que esto se haga realidad en especial a mis Padres, Hermana, Chelsea Natalia, mis primos, la Sra. Bridget, Mi profesor Tutor de Tesis, P. Cesar, el Sr. Davis , Nelson y la Srta. Génesis.

***César Alberto Villao Guerrero***



**UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

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

**CALIFICACIÓN**

---

**C.P.A. Samaniego Pincay Pedro José, MBA.**

**TUTOR**

## ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN .....	1
CAPÍTULO I - EL PROBLEMA.....	3
1.1 Planteamiento del problema.....	3
1.2 Delimitación del problema .....	4
1.3 Objetivo general .....	4
1.4 Objetivos específicos.....	5
1.5 Justificación e Importancia .....	6
1.6 Hipótesis.....	7
1.7 Aspectos metodológicos de la investigación .....	7
1.7.1 Método de aplicación .....	7
1.7.2 Diseño de la Investigación .....	8
CAPÍTULO II – MARCO TEÓRICO .....	9
2. Ley de Régimen Tributario Interno .....	9
2.1 Marco Histórico de la Ley de Régimen Tributario Interno en los últimos 7 años .....	9
2.1.1 Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria (Diciembre de 2007) .....	9
2.1.2 Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa de Ley Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico (Mayo de 2008) .....	10
2.1.3 Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador (Diciembre 2009).....	10
2.1.4 Código Orgánico de la Producción, Comercio E Inversiones (Diciembre 2010).....	11

2.1.5	Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado en 2011 .....	11
2.1.6	Ley Orgánica de la Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social en 2012 .....	12
2.1.7	Ley de incentivos a la Producción y Fraude Fiscal .....	14
2.2	Marco Legal.....	15
2.2.1	Impuestos Diferidos .....	16
2.2.2	Tarifa del impuesto a la renta de sociedades.....	23
2.2.3	Enajenaciones de acciones, participaciones u otros derechos representativos.....	25
2.2.4	Tratamiento tributario de dividendos .....	29
2.2.5	Deducciones de gastos para efectos de determinación de Impuesto a la Renta.....	37
2.2.6	Otros artículos relevantes .....	40
2.2.7	Código Orgánico Integral Penal .....	45
CAPÍTULO III – Reformas Tributarias 2015.....		47
3.	Análisis de las principales reformas relacionadas con la Tarifa de Impuesto a la Renta, enajenación de acciones y tratamiento tributario de dividendos ....	47
3.1	Tarifa impositiva de impuesto a la Renta para el año 2015.....	47
3.2	Tratamiento Tributario de Dividendos.....	55
3.3	Enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones y otros derechos representativos de capital.....	60
3.4	Nuevos límites de deducción de gastos .....	68
3.4.1	Gastos Administrativos, Técnicos, Consultoría y Regalías .....	68
3.4.2	Gastos de Publicidad .....	71
CAPÍTULO IV.....		73

4. Análisis de los Impuestos Diferidos de acuerdo a la NIC 12 y Ley de Incentivos a la Producción y Prevención al Fraude Fiscal.....	73
4.1 Impuestos Diferidos.....	73
4.1.1 Norma Internacional Contabilidad 12.....	74
4.1.2 Diferencias Temporarias.....	75
4.1.3 Diferencias Permanentes.....	75
4.1.4 Base Fiscal de Activos y Pasivos.....	76
4.1.5 Conciliación Tributaria.....	76
4.1.6 Tarifas de Impuesto a la Renta.....	77
4.1.7 Activo y Pasivo por impuesto diferido.....	78
4.1.8 Regla General para el cálculo de los Impuestos Diferidos.....	78
4.2 Impuesto Diferido en la provisión por desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo.....	80
4.2.1 Valoración contable de Propiedad, Planta y Equipo.....	80
4.2.2 Valoración Tributaria respecto al valor activado por desmantelamiento de acuerdo a NIC 16.....	85
4.2.3 Caso práctico sobre la determinación del impuesto diferido.....	86
4.2.4 Determinación del Impuesto diferido.....	90
4.3 Generación del Impuesto Diferido en la medición del Activo Biológico ..	100
4.3.1 Valoración Contable de los Activos Biológicos y Productos Agrícolas	100
4.3.2 Valoración tributaria de los Activos Biológicos y Productos Agrícolas	104
4.3.3 Caso Práctico.....	105
4.3.4 Determinación del impuesto diferido.....	110

4.3.5 Conclusión .....	117
4.4 Generación del Impuesto diferido por el ajuste a valor neto de realización en inventarios.....	118
4.4.1 Introducción.....	118
4.4.2 Valoración Contable de los Inventarios de acuerdo a NIIF .....	119
4.4.3 Valoración tributaria del Inventario respecto al valor neto de realización	122
4.4.4 Caso practico .....	123
4.4.5 Desarrollo caso práctico.....	124
4.4.6 Determinación del impuesto diferido por VNR .....	129
4.4.7 Conclusión .....	136
CAPÍTULO V – CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	137
5.1 CONCLUSIONES.....	137
5.2 RECOMENDACIONES .....	140
REFERENCIAS .....	142
BIBLIOGRAFÍA.....	143
GLOSARIO .....	144
ANEXO A.....	146

## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 Dividendos Gravados Sujetos a retención en la fuente. ....	31
Tabla 2 Pagos efectuados a sus relacionadas con domicilio fiscal Ecuatoriano	38
Tabla 3 Pagos indirectos asignados del exterior a sus relacionadas en Ecuador .....	38
Tabla 4 Pagos por Exploración, Explotación, Transporte de Recursos no renovables y Regalías .....	39
Tabla 5 Nuevos delitos penales en caso de fraudes tributarios .....	46
Tabla 6 Cálculo del Impuesto a la Renta de TECNOCAR S.A. ....	54
Tabla 7 Determinación de la utilidad neta considerando los impuestos diferidos. .....	98
Tabla 8 Determinación de la utilidad neta sin considerar los impuestos diferidos. .....	99

## ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráficos 1 Formas de determinar la utilidad en las Enajenaciones de Acciones, otros derechos.....	26
Gráficos 2 Casos de Enajenación Indirecta de Acciones u Otros derechos representativos .....	28
Gráficos 3 Forma de Cálculo para la Retención Fuente al Beneficiario Efectivo .....	32
Gráficos 4 Forma de cálculo para la Retención para Sociedades Extranjeras en Paraísos Fiscales.....	33
Gráficos 5 Dividendos exentos de Impuesto a la Renta .....	34
Gráficos 6 Formula distribución proporcional del IR para crédito tributario.....	36
Gráficos 7 Formula distribución proporcional de la retención .....	36
Gráficos 8 Introducción a Norma Internacional Contabilidad 12 .....	75
Gráficos 9 Activos y Pasivos por Impuesto Diferido.....	78
Gráficos 10 Regla general para el cálculo de Impuesto Diferidos.....	79
Gráficos 11 Reconocimiento Propiedad, Planta y Equipo.....	81
Gráficos 12 Importe depreciable formula. ....	84
Gráficos 13 Método de depreciación. ....	84
Gráficos 14 Valuación – Base contable .....	103
Gráficos 15 Valor contable de Inventarios de acuerdo a NIFF .....	120
Gráficos 16 VNR de Inventarios.....	122

## RESUMEN

El presente trabajo de titulación está orientado a ser una guía de análisis y de aplicación de las reformas tributarias que tendrán efectos en la declaración del impuesto a la renta del ejercicio económico 2015. Para ello procederemos a describir ciertos artículos reformados mediante la publicación la Ley de Incentivos tributaria y Prevención al Fraude Fiscal relacionados con la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) y su Reglamento de Aplicación (RLRTI), y que tengan una incidencia significativa en las decisiones económicas de las empresas multinacionales.

Mediante un estudio no experimental, hipotético-deductivo se analizó los cambios aprobados y publicados mediante Registros Oficiales durante el periodo fiscal 2014 y 2015. A través de ellos las empresas podrán cumplir los nuevos cambios anti-elución y beneficiar de manera continua los objetivos establecidos por función ejecutiva y el país a través de la participación proactiva de todos.

De acuerdo al análisis efectuado se determinó que las Reformas Tributarias contempladas en la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, para empresas multinacionales tendrán un impacto en la determinación del impuesto causado en razón que muchas de las operaciones que estas efectúan conforme a su actividad operacional (regalías, enajenación de acciones, publicidad, entre otras), tendrán a partir de enero 2015 un tratamiento tributario distinto a los años anteriores conforme lo demostramos en los casos contemplados en los capítulos III y IV.

**Palabras claves: LRTI, RLRTI, Prevención Fiscal, Análisis, Hipotético-deductivo, Incentivo Tributario**

## **Abstract**

The present work is guide of analysis and application about reforms taxes in Ecuador. This chances going to be effects in the declaration of taxes in end of the year 2015. Besides, the work is going to describe some articles by post the law production incentives and tax fraud prevention and that it have a close relationship with law of internal tax regime (LRTI) and its implements regulations (RLRTI). These reforms will have a big impact on the decision making in multinational companies.

Through a study non- experimental, hypothetical deductive, we analyzed the approved chance and that have been published by the official records until 2014 and 2015. The executive functions hopes these changes to meet with the stated goals, and therefore its changes anti circumvention helps the country as long as we collaborated proactively.

According to the analysis we can determinate changes with the application of law incentive production and tax prevention fraud. The multinational companies are going to have a big impact when they want to determinate the income tax because these operations makes with the operational activity, such as, advertising expenses, royalties, sales of shares and others. During January, 2015 these tax treatment are going to be very different than others years according to cases described in chapter 3 y 4.

**Keywords: LRTI, RLRTI, Production Incentives, Tax Fraud Prevention, Analyses, Hypothetical deductive.**

## INTRODUCCIÓN

Una de las facultades que establece la Constitución Política al Presidente de la República es la de poder enviar proyectos de Ley calificados con carácter de urgente en materia económica. El 28 de noviembre del 2014, el Presidente Constitucional de la República del Ecuador, economista Rafael Correa Delgado, presentó ante la Asamblea Nacional con carácter de urgente en materia económica, el Proyecto de Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal. En su exposición de motivos señala “El cambio de la matriz productiva demanda una mayor promoción de las exportaciones dando preferencia a aquellas que generen mayor valor agregado y en particular las exportaciones de los pequeños y medianos productores. En este sentido, es pertinente promover, a través de reformas normativas alineadas a una política estatal a largo plazo, la productividad, inversiones tecnológicas, productivas y ambientales, así como reconocer los gastos efectivamente realizados con estos objetos”. Con la entrada en vigor de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal se reforman once cuerpos legales y 5 reglamentos de aplicación de dichos cuerpos vigentes en el Ecuador, por lo cual consideramos que podrían provocar efectos en la toma de decisiones económicas de personas y sociedades domiciliadas en el Ecuador.

El cuerpo normativo plantea reformas para el desarrollo de inversiones nuevas y productivas en los sectores determinados como industrias básicas de acuerdo a la ley, fomenta la generación de empleo, así como también alinear la política económica al cambio de la matriz productiva impulsada por el estado Ecuatoriano.

La Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal también agrega mecanismos para eliminar prácticas fraudulentas de planeación fiscal, vías de evasión, y de elusión tributaria. También en la reforma se incluye, sustituye, reforma y deroga artículos de Ley de Régimen Tributario Interno, dichas reformas plantea nuevos lineamientos en temas de exenciones y deducciones tributarias con el fin de optimizar la recaudación tributaria, así también establece reformas a otros cuerpos legales como el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, Ley de Abono Tributario, Ley de Minería, Ley del Anciano, Ley Orgánica de Discapacidades, Ley Forestal y de Conservación de Áreas Naturales y Vida Silvestre y la Ley de Turismo.

# **CAPÍTULO I - EL PROBLEMA**

## **1.1 Planteamiento del problema**

En la actualidad, las empresas tanto nacionales como extranjeras, elaboran sus presupuestos económicos de cada año. El presupuesto se ha convertido en su principal instrumento de gestión y planeación financiera en la que se pretende fijar metas, proyectar ingresos y costos, considerando para el efecto la optimización en el manejo y uso de recursos que permitirán conocer los costos y precios de venta de la Compañía, e incluir cualquier efecto que conlleve a un análisis de las variables económicas (aspectos macroeconómicos como la inflación), y los aspectos tributarios vigentes al momento de la elaboración, por lo que la problemática surge cuando las perspectivas económicas de la empresa tienden a ser modificadas por reformas tributarias que afectan en forma directa e indirectamente a las multinacionales.

Con base a lo expuesto, el planteamiento del problema del presente Trabajo de Titulación radica en la aplicación de las reformas tributarias que modificaron la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento mediante la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, la aplicación de dichas reformas conlleva a un impacto en la determinación del impuesto a la renta de los periodos económicos del 2015 y siguientes, para empresas multinacionales.

## **1.2 Delimitación del problema**

La delimitación del problema comprende los impactos y análisis tributarios que surgen en la Ley de régimen tributario interno y su respectivo Reglamento con la aplicación del Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención al Fraude Fiscal, que influyen en las empresas multinacionales en el Ecuador. Por motivos de delimitación y profundidad se trata en el presente Trabajo de Titulación las nuevas reformas relacionados con:

- Nuevas Tarifas de Impuesto a Renta;
- Reconocimientos permitidos de los Impuestos Diferidos por parte de nueva normativa tributaria;
- Incentivos por Inversiones Nuevas;
- Nuevo tratamientos para los dividendos acorde a la resolución NAC-DGERCGC15 – 00000509 según R.O. N° 545;
- Nuevos límites para los gastos de promoción y publicidad
- Formas de determinar la enajenación de acciones.

## **1.3 Objetivo general**

El presente trabajo de titulación, tiene por objetivo general:

Analizar las implicaciones de índole tributaria que tienen las Empresas multinacionales mediante las reformas aprobadas por la Función Ejecutiva, en la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de aplicación.

Para lograr este propósito, este análisis se concentra en las reformas establecidas en la Ley de Incentivos a la producción y Prevención del Fraude Fiscal y su reformas al Reglamento, que reforman a la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento de aplicación, las cuales han sido publicadas mediante Suplemento del Registro oficial N°405 del 29 de diciembre y Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 407 del 31 de diciembre del 2014 respectivamente.

#### **1.4 Objetivos específicos**

- Conocer los lineamientos de las medidas implementadas por la Función Ejecutiva para promover las inversiones nuevas y productivas en el Ecuador.
- Establecer un marco de referencia para la correcta aplicación de las reformas planteadas en la Ley de Régimen Tributario Interno.
- Ilustrar la aplicación de las reformas y medir posibles efectos monetarios en sus resultados.
- Explicar los casos admitidos por la Ley de Régimen Tributario Interno para el reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos
- Describir mediante ejercicios prácticos los requerimientos que establece la Ley de Régimen Tributario Interno para la contabilización de los activos y pasivos por impuestos diferidos.
- Evaluar posibles escenarios que tendrían algunas empresas multinacionales en la declaración del impuesto a la renta del año 2015, y siguientes.

Una vez alcanzados los objetivos planteados por medio del desarrollo de ejemplificaciones, se procederá a plantear las conclusiones y recomendaciones con base a la información que propondremos, como se describe más adelante.

## **1.5 Justificación e Importancia**

Con la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, las empresas proceden a analizar el impacto de las reformas tributarias en sus organizaciones, lo que implica modificaciones en la cuantificación del impuesto a la renta causado y el impuesto a la renta diferido, la cual se verifica al evaluar las reformas que podrían ser útiles en la toma de decisiones económicas de la organización.

Desde el año 2010, las entidades sujetas al control de la Superintendencia de Compañías han venido implementando de manera obligatoria las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF. Dado que las NIIF establecen una norma de aplicación contable relacionada con el tratamiento de ciertas transacciones, como por ejemplo la contabilización de Inventarios, Propiedad, Planta y Equipo, Provisiones e Impuesto a las Ganancias, resulta evidente que las normas tributarias aplicables en el Ecuador se encuentren alineados a dichas normas y de esta manera no afecten en la determinación del Impuesto a la Renta de las Sociedades. Esto trae como resultado que la Ley de Incentivos Tributarios y Prevención al Fraude Fiscal establezca reformas contables aceptables para evitar diferencias con modelos tributarios. Ejemplo: Aplicación de Impuestos Diferidos.

Adicionalmente, en las reformas tributarias a la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento vigentes para el año 2015, se establece el tratamiento de inversiones que contribuyen al incremento de la matriz productiva, así como al Fomento en la creación de Zonas Especiales de Desarrollo Económico - ZEDES, así como también la aplicación de nuevas tarifas del Impuesto a la Renta, cambios en la deducibilidad de ciertos gastos y exenciones tributarias, es por ello que vemos de gran importancia realizar un análisis de la aplicación de estas Reformas y el impacto que tendrá en la determinación del Impuesto a la Renta Causado de la Compañía.

## **1.6 Hipótesis**

Con la incorporación de nuevas reformas en la Ley de Régimen tributario Interno y su Reglamento de aplicación. El presente Trabajo de Titulación pretende comprobar las implicaciones para las empresas multinacionales, en específico las reformas de índole tributaria y su impacto en términos monetarios para cada uno de los casos que aplicamos.

## **1.7 Aspectos metodológicos de la investigación**

### **1.7.1 Método de aplicación**

El método Hipotético deductivo según (Cerdeña, 1991) es un método que adquiere la toma de aseveraciones para su hipótesis con la finalidad de probarlas. Y procediendo a su deducción de las premisas mayores, a partir de nuestros conocimientos y experiencia.

Dicho método ayudara al estudio de los hechos observados con base a las leyes generales; tales como: Ley de Incentivos a la Producción y prevención

al Fraude Fiscal, Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de aplicación, entre otras.

### **1.7.2 Diseño de la Investigación**

“Estudios que se realizan sin la manipulación deliberada de variables y en los que sólo se observan los fenómenos en su ambiente natural para después analizarlos” (Hernández et al., 2010, p. 149).

El estudio de este caso según su diseño es de tipo no experimental. Al respecto, es “No experimental”, debido que los sucesos ya han ocurrido en nuestra sociedad por el cual no hubo intervención o influencias directa en las variables. En Diciembre del 2014 se aprobaron las reformas del Ley Régimen Tributario Interno y su Reglamento mediante el Decreto Ejecutivo 405 y 580, previa aprobación de la Función Ejecutiva y Asamblea Nacional. Razón por el cual podemos determinar que las variables no fueron impuestas por nosotros sino que ya estaban en estado Ecuatoriano. A continuación en el presente trabajo de titulación se procederá a analizar deductiva e inductivamente las aseveraciones de nuestra hipótesis.

## **CAPÍTULO II – MARCO TEÓRICO**

### **2. Ley de Régimen Tributario Interno**

#### **2.1 Marco Histórico de la Ley de Régimen Tributario Interno en los últimos 7 años**

A continuación se detallara las reformas tributarias desde año 2007 hasta la actualidad. Mediante esta cronología tributaria de años anteriores podemos visualizar la evolución en controles antifraude e implantaciones de nuevas normas tributarias.

##### **2.1.1 Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria (Diciembre de 2007)**

Se publicó mediante suplemento del Registro Oficial N° 242 de 29 de Diciembre de 2007, la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, aprobada por la Asamblea Nacional, mediante la cual se incorporaron reformas sustanciales a la Ley Régimen Tributario Interno, Código Tributario, así como también la creación de nuevos tributos, como el Impuesto a la Salida de Divisas, el Impuesto a los Ingresos Extraordinarios, el Impuesto a las Tierras Rurales, el Impuesto a los Activos del Exterior.

### **2.1.2 Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa de Ley Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico (Mayo de 2008)**

Mediante Registro Oficial 337 del 15 de Mayo de 2008, el presidente de la República dicta los reglamentos necesarios para la aplicación de reformas que se introducen en la Legislación Ecuatoriana, tales como reformas a la Ley de Régimen Tributario Interno, Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, Reforma al Código Tributario.

### **2.1.3 Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador (Diciembre 2009)**

Mediante Suplemento del Registro Oficial N° 94, el 23 de Diciembre de 2009 fue aprobada dicha Ley, en la cual se introdujeron reformas sustanciales que comenzaron a regirse a partir del 1 de Enero de 2010. Se establecieron reformas significativas tales como; nuevos porcentajes del ISD, nuevas exenciones, productos que pasaron a gravar tarifa 12% y otros con tarifa 0%, formula única para el cálculo del anticipo de Impuesto a la Renta.

#### **2.1.4 Código Orgánico de la Producción, Comercio E Inversiones (Diciembre 2010)**

Mediante Suplemento Registro Oficial 351, el 22 de Diciembre de 2010 la Asamblea Nacional de conformidad a la Función Legislativa y Constitución de la República del Ecuador aprobó el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones que fue publicado en el S.R.O. 351 del 29 de Diciembre del 2010. Este Código se aprobó con la finalidad de cumplir con el objetivo 11 “Establecer un sistema económico social, solidario y sostenible” del Plan Nacional de Buen Vivir, publicado durante 2010 y de acuerdo al Art.334 de la Constitución de la República del Ecuador, la cual señala que el “Estado le corresponde promover el acceso equitativo a los factores de producción, evitando la concentración o acaparamiento de factores de producción, evitando la concentración o acaparamiento de factores y recursos productivos, la redistribución y supresión de privilegios o desigualdades en el acceso a ellos”. Con esto el Estado está obligado a incentivar a la producción nacional, la productividad y planes estratégicos para el desarrollo del Ecuador.

#### **2.1.5 Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado en 2011**

La Asamblea Nacional aprobó el Proyecto de Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, mediante oficio N° 5975-SNJ-11-1347, del 29 de Octubre de 2011, publicándolo finalmente en el Suplemento del R.O. 583 del 24-XI-2011. Esta Ley agregó nuevos impuestos como el Impuesto a la contaminación vehicular, el Impuesto Redimible a las botellas plásticas no

retornables, así como también importantes reformas al Impuesto a la Salida de Divisas (ISD).

### **2.1.6 Ley Orgánica de la Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social en 2012**

Mediante Suplemento del Registro Oficial N° 847, el 10 de Diciembre de 2012 se publicó esta Ley, que también tiene como finalidad financiar el Gasto Social y erradicar la pobreza, en el cual se financió el incrementando el Bono de Desarrollo Humano pasando de \$35 a \$50 a partir del siguiente periodo fiscal. Entre las principales reformas sustanciales referidos cambios, se encuentran los siguientes:

- Anticipo de impuesto a la renta para las instituciones financieras, con la tarifa de 3% sobre sus ingresos gravables del periodo anterior. Esta tarifa podrá ser reducida previa justificación al SRI hasta un 1%.
- Reinversión de Utilidades, excepto para las Instituciones financieras no tendrán el incentivo tributario de la reducción de 10 puntos para el cálculo del Impuesto a la Renta.
- Los servicios financieros se gravarán con tarifa 12% del Impuesto al Valor Agregado.
- Solicitud de Requerimiento de manera directa a las Instituciones financieras; con la finalidad de determinar, recaudar, gestionar y verificar

la recaudación de impuestos. Las instituciones financieras tendrán la obligatoriedad de respetar el plazo establecido por SRI, caso contrario tendrán una multa de 100 hasta 250 salarios básicos unificados de un trabajador.

- Devolución del ISD; en caso no hayan utilizado como crédito tributario en los 5 años siguientes.
- El SRI procederá a emitir una nota crédito totalmente negociable y utilizable para el pago del impuesto a la renta en los próximos 5 periodos fiscales.
- Incremento de la tarifa para los impuestos a los Activos en el Exterior, el cual se relaciona para aquellos fondos disponibles en entidades extranjeras y de inversiones. Este impuesto se incrementa del 0.084% al 0.25%, y para el caso que se encuentre dichos fondos en paraísos fiscales, el impuesto se incrementa al 0.35%, la cual podría ser reducida hasta 0.10%, mediante Decreto Ejecutivo.
- Límites salariales en los administradores y representantes legales en las instituciones financieras privadas; fijados por la Junta Bancaria.
- Fijación de la tarifa del Impuesto a la Renta para el 2013 de 22%.

## **2.1.7 Ley de incentivos a la Producción y Fraude Fiscal**

A continuación de detalle los decretos ejecutivos pronunciados durante el 2014 con la finalidad de debatir y aprobar la Ley de Incentivos a la Producción y Prevención al Fraude Fiscal.

### **2.1.7.1 Detalle de decretos ejecutivos y debates del Proyecto de Ley**

Según oficio N° T. 7140-SGJ-14-882 El Presidente Constitucional de la Republica envió a la Asamblea Nacional el Proyecto de Ley de Incentivos a la producción y fraude fiscal el 28 de noviembre de 2014.

El primer debate se realizó el 15 de diciembre del 2015, la cual se expuso en el pleno de la Asamblea Nacional.

Según resolución CAL -2013-2015- 161 El Consejo de administración Legislativa, el 2 de diciembre de 2014 señala que el proyecto será entregado al presidente de la comisión especializado en permanente régimen Económico y tributario.

El segundo debate para discusión del Proyecto de Ley se lo realizo con oficio número PAN-GR-2014-2717, del 22 de diciembre de 2014, la presidenta de la Asamblea Nacional, Gabriela Rivadeneira, califico de urgencia Económica al Proyecto de ley. Mediante la cual la Función Ejecutiva lo aprobó.

### **2.1.7.2 Publicación de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal**

Mediante Registro Oficial Suplemento N° 405 El 29 de diciembre de 2014, fue publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 405, la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal.

### **2.1.7.3 Publicación del Reglamento de aplicación**

El Decreto Ejecutivo No. 580 Publicado en Registro Oficial 448 de 28 de Febrero del 2015 el Reglamento de Ley Orgánica de Incentivo a la Producción y Prevención al Fraude Fiscal para agregar reformas sustanciales al Reglamento de Aplicación de la Ley Régimen Tributario Interno del decreto 539 publicado 31 de diciembre de 2015.

## **2.2 Marco Legal**

En los siguientes numerales detallaremos los siete temas que analizaremos desde punto vista normativo y legal referentes a cambios que más llamo nuestra atención con la aplicación de la nueva Ley Régimen Tributario Interno y su Reglamento de aplicación 2015. Y los temas a tratar son:

- Impuestos Diferidos;
- Acciones, participaciones y derechos representativos de capital;
- Inversiones Nuevas;
- Cambios tarifa de Impuesto a Renta;

- Cambios en la deducibilidad;
- Tratamiento tributario en los dividendos

### **2.2.1 Impuestos Diferidos**

A lo largo de estos últimos 5 años establecimos que no había pronunciamientos claros acerca del tratamiento tributario para aquellas partidas consideradas como activos por impuestos diferidos o pasivos por impuestos diferidos, por lo cual causaba que las compañías no puedan considerar dichas diferencias temporarias al momento de efectuar la conciliación tributaria por parte de los sujetos pasivos, como consecuencia de diferencias en el tratamiento contable (NIIF) y tributario (LRTI). A continuación se muestra dicha cronología:

#### **Cronología de pronunciamientos de la Administración Tributaria acerca de los Impuesto Diferidos**

A continuación se detallares los pronunciamientos de aplicación contable sobre los Impuestos Diferidos de parte de la Administración Tributaria.

#### **Circular N° NAC-DGECCGC 11-00007 (29 ABRIL 2011)**

Se recalca que; (i) la presentación de estados financieros será en función al marco contable aplicable a la entidad; (ii) la conciliación tributaria se realizará basado en el marco tributario vigente, y (iii) el cálculo de anticipo se determinara con los valores registrados contablemente, en los porcentajes establecidos por la administración tributaria.

## **Circular N° NAC-DGECCGC 12-00009 (24 MAYO 2012)**

Se aclara que: los gastos considerados por los sujetos pasivos como no deducibles para la declaración de impuesto a la Renta en un determinado ejercicio fiscal, no podrán ser considerados como deducibles en ejercicios económicos futuros, por cuanto dicha circunstancia no está prevista en la norma tributaria vigente, y el ejercicio impositivo de este tributo es anual, comprendido desde el 1ro de Enero al 31 de Diciembre de cada año.

## **Decreto Ejecutivo N° 1180 (30 MAYO 2012) Pronunciamiento del presidente de la República**

Se suprime el literal f del numeral 6 del Artículo del Reglamento de aplicación Ley de Régimen tributario Interno, la cual aclaraba que la depreciación del revalúo se consideraba como gasto no deducible.

## **Reforma a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno Según Registro Oficial N° 405 (29 DICIEMBRE 2014)**

Las nuevas reformas establecieron a continuación del numeral 10 un numeral innumerado manifestando el reconocimiento de activos diferidos y pasivos diferidos únicamente en los casos que establezcan en el Reglamento a continuación artículo innumerado 28.

### **2.2.1.1 Principales Transacciones aceptadas para efectos de Activo por Impuesto Diferido en la LRTI y su Reglamento**

Fueron 9 casos de impuestos diferidos que fueron aceptados por la Administración Tributaria para su aplicación de Activo y Pasivo por Impuesto Diferido, publicados mediante decreto ejecutivo 405.

#### **Pérdida por el deterioro parcial producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario**

La NIC 2 Inventarios:

“El costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismo estén dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han caído. Así mismo, el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo, hasta que el costo sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben registrarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o su uso. (NIC 2, párr. 28)

Según artículo innumerado de RALRTI:

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

## **Las pérdidas esperadas en contratos de construcción**

Según NIC 11 – Contratos de construcción, párrafo 36:

Cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder de los ingresos de actividades ordinarias totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas deben reconocerse inmediatamente como un gasto. (NIC 11, párr. 36)

Según artículo innumerado de RALRTI:

Las pérdidas esperadas en los contratos de construcción, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo se reconocerá un impuesto diferido, el cual podrá ser utilizado en el momento que finalice el contrato, siempre y cuando dicha pérdida se produzca efectivamente.

## **Depreciación correspondiente al valor activado por desmantelamiento**

Según NIC 16 – Propiedad, Planta y Equipo, párrafo 16:

El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo incluirá la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro de un elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de la producción de inventarios durante tal periodo.

Según artículo innumerado de RALRTI:

La depreciación correspondiente al valor activado por desmantelamiento será considerado como no deducible en el periodo en que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido, en el cual podrá ser utilizado en el momento en que efectivamente se produzca el desmantelamiento y únicamente en los casos en que exista la obligación contractual para hacerlo.

## **Valor de deterioro de propiedad planta y Equipo**

Según NIC 16 – Propiedad, Planta y Equipo:

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo, se consumen, por parte de la entidad, principalmente a través de su utilización. No obstante, otros factores, tales como la obsolescencia técnica o comercial y el deterioro natural producido por la falta de utilización del bien, producen a menudo una disminución en la cuantía de los beneficios económicos que cabría esperar de la utilización del activo. (NIC 16, párrafo 56 y 63)

Para la determinación contable del deterioro de un activo se aplicará la NIC 36.

Según artículo innumerado de RALRTI:

El valor de deterioro de propiedad, planta y equipo que sea utilizados en el proceso productivo del contribuyente, será considerado como no deducible en el periodo que se registra contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido, en el cual podrá ser utilizada cuando se transfiera el activo o la finalización de su vida útil.

## **Provisiones varias**

Según NIC 37- Provisiones, Pasivos Contingentes, Activos Contingentes:

Debe reconocerse una provisión cuando se dé las siguientes condiciones: Una entidad tiene la obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado; es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación. (NIC 37, párrafo 14)

Según artículo innumerado de RALRTI:

Las provisiones diferentes a las cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y pensiones jubilares patronales, serán consideradas como no deducibles en el periodo que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido, el cual podrá ser utilizado en el momento en que el contribuyente se desprenda efectivamente de los recursos para cancelar la obligación por la cual se efectuó la provisión.

## **Venta de activos no corrientes mantenidos para la venta**

Según NIFF 5 – Activos no corrientes mantenidos para la venta:

Una empresa medirá los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta, al menor de su importe en libros o valor razonables menos los costos de venta. (NIFF 5, párrafo 15)

Cuando se espera que la venta se produzca más allá del periodo de un año, la entidad medirá los costos de venta por su valor actual. Cualquier incremento en el valor actual de los costos de venta, que surja por el transcurso del tiempo, se presentara en el estado de resultado como un costo financiero. (NIFF 5, párrafo 27)

Según artículo innumerado de RALRTI:

Los valores por concepto de gastos estimados para la venta de activos no corrientes mantenidos para la venta, serán considerados como no deducibles en el periodo que se registren contablemente; sin embargo se reconocerá un impuesto diferido, el cual podrá ser utilizado en el momento de la venta, siempre y cuando la venta corresponda a un ingreso gravado con impuesto a la Renta.

## **Ganancias y pérdidas en la medición de activos biológicos**

Según NIC 41 – Activos Biológicos:

Las ganancias o pérdidas surgidas en el reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos de venta y por un cambio en el valor razonable menos los costos de venta de un activo biológico deberán incluirse en la ganancia o pérdida neta en el periodo en que aparezcan. (NIC 41, párrafo 26)

Puede aparecer una pérdida, en el reconocimiento inicial de un activo biológico, porque es preciso deducir los costos de venta, al determinar el valor razonable menos los costos de venta del mencionado activo biológico. Puede aparecer una ganancia, tras el reconocimiento inicial de un activo biológico, por ejemplo, a causa del nacimiento de un becerro. (NIC 41, párrafo 27)

Según artículo innumerado de RALRTI:

Los ingresos y costos derivados de la aplicación de la normativa contable correspondiente al reconocimiento y medición de los activos biológicos, medidos con cambios en resultados, durante su periodo de transformación biológica, deberán ser considerados en conciliación tributaria, como ingresos no sujetos de renta y costos atribuibles a ingresos no sujetos de renta; adicionalmente estos conceptos no deberán ser considerados en el cálculo de la participación a trabajadores, gastos atribuibles para generar ingresos exentos y cualquier otro límite establecido en la norma tributaria que incluya a estos elementos.

## **Créditos tributarios no utilizados de años anteriores**

Según NIC 12 Impuesto a las Ganancias:

Se reconocerá un activo por impuestos diferidos, por causa de todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar esas diferencias temporarias deducibles. (NIC 12, párrafo 24)

Según artículo innumerado de RALRTI:

“Las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributara, de los ejercicios anteriores, en los términos y condiciones establecidos en la ley y en este reglamento”.

“Los créditos tributarios no utilizados, generados en periodos anteriores, en los términos y condiciones establecidos en ley y en este reglamento”.

## **2.2.2 Tarifa del impuesto a la renta de sociedades.**

Con la modificación del artículo 37 de LRTI se establecieron nuevas tarifas para el cálculo de impuesto a la Renta para sociedad, tal y como se detalla en párrafos siguientes:

Los ingresos gravables obtenidos por sociedades constituidas en el Ecuador, así como por las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas en Ecuador, la tarifa del 22% sobre su base imponible. No obstante, la tarifa impositiva será del 25% cuando la sociedad tenga accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una participación directa o indirecta, individual o conjunta, igual o superior al 50% del capital social o de aquel que corresponda a la naturaleza de la sociedad. Cuando la mencionada participación de paraísos fiscales o regímenes de menor imposición sea inferior al 50%, la tarifa de 25% aplicará sobre la proporción de la base imponible que corresponda a dicha participación, de acuerdo a lo indicado en el reglamento.

Asimismo, aplicará la tarifa del 25% a toda la base imponible la sociedad que incumpla el deber de informar sobre la participación de sus accionistas,

socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares, conforme lo que establezca el reglamento a esta Ley y las resoluciones que emita el Servicio de Rentas Internas; sin perjuicio de otras sanciones que fueren aplicables.

A diferencia del texto anterior, no se establecía una diferenciación en la aplicación de la tasa impositiva para el impuesto a la renta, las sociedades y establecimientos permanentes aplicaban una tasa impositiva del 22% para determinar el impuesto a la renta, sin importar su estructura accionaria. Ahora las sociedades y establecimientos permanentes domiciliados en el Ecuador que tengan los accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares domiciliados en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición, cuya participación accionaria sea del 50% o más del capital social, deberán aplicar una tasa impositiva del 25% para determinar el impuesto a la renta.

También establece que si la mencionada participación de paraísos fiscales o regímenes de menor imposición es menor al 50% del capital social, la tarifa impositiva del 25% se aplicará en proporción a la base imponible que corresponda a dicha participación.

Se establece la obligatoriedad de informar sobre la participación de sus accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares, conforme lo que determine el reglamento a esta Ley y las resoluciones que emita el Servicio de Rentas Internas. Si las sociedades no cumplen con el deber de informar sobre su estructura accionaria, la tarifa impositiva para determinar el impuesto a la renta será del 25%.

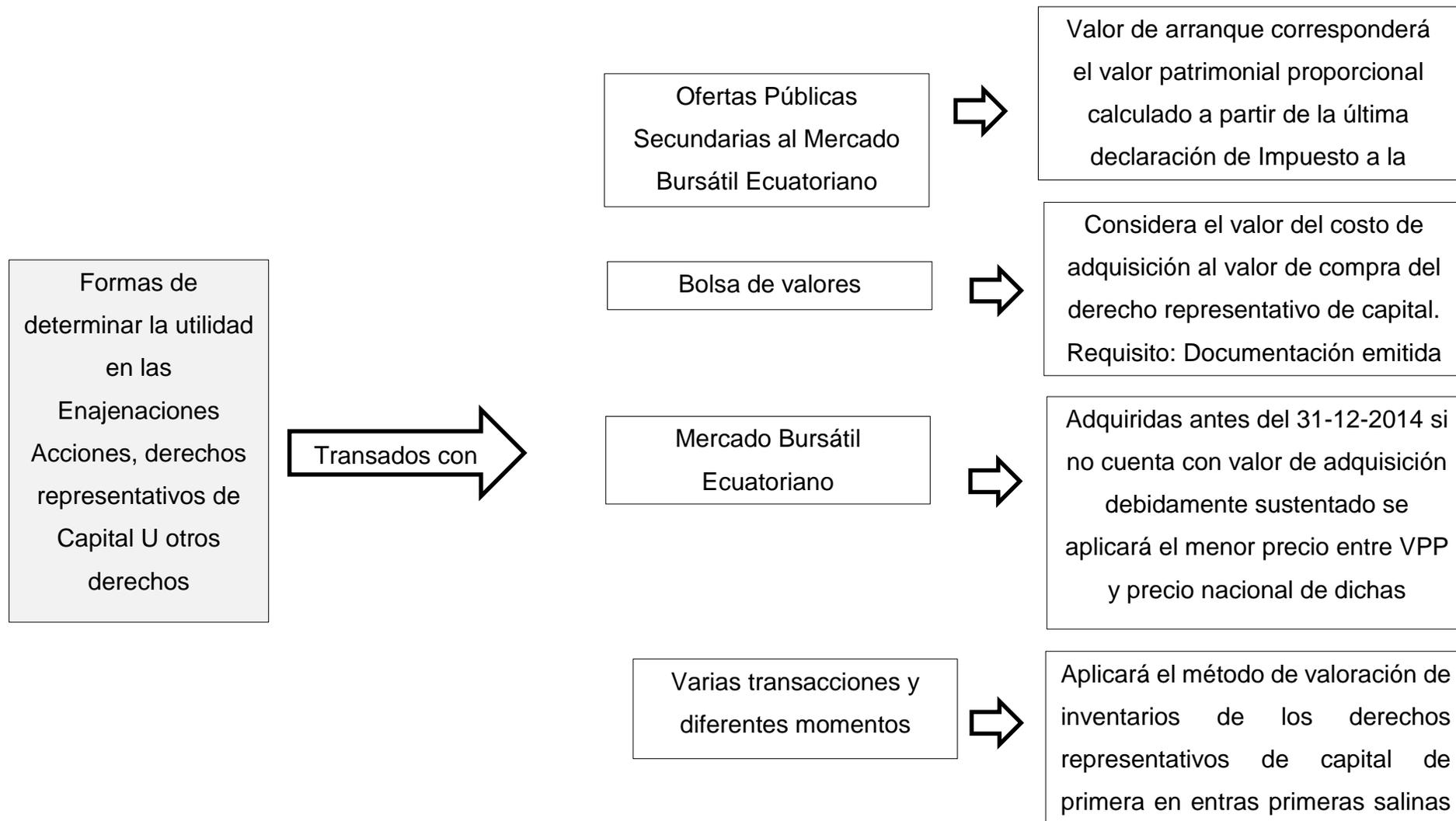
## **Deducción del pago Impuesto a la Renta**

En el numeral 39.1 adicionada nos manifiesta que si el capital accionario no menor al 5%, se transfiera a título oneroso de por lo menos un 20% de los trabajadores tienen la posibilidad deducir su pago de IR y su anticipo durante 5 años posteriores. Si y solo si estas acciones permanezcan exclusivamente a los trabajadores de la empresa. Esto no aplica si la relación con los trabajadores llega a ser su cónyuge o familiaridad dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad o parte relacionada con la empresa o socios.

### **2.2.3 Enajenaciones de acciones, participaciones u otros derechos representativos**

De acuerdo a lo establecido en el numeral 14 del artículo 9 de la LRTI, se elimina la exoneración del impuesto a la renta en las utilidades obtenidos por la venta ocasional de acciones o participaciones, con vigencia a partir del año 2015, en el que la venta de acciones o participaciones se considerará como un ingreso gravado a efectos de determinación de impuesto a la renta.

En el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno se incorpora la forma de determinar la utilidad en la venta derechos representativos de capital u otros derechos.



Gráficos 1 Formas de determinar la utilidad en las Enajenaciones de Acciones, otros derechos  
 Fuente: Reglamento de aplicación Ley de Régimen Tributario Interno. Artículo Innumerado, a continuación del artículo 67.

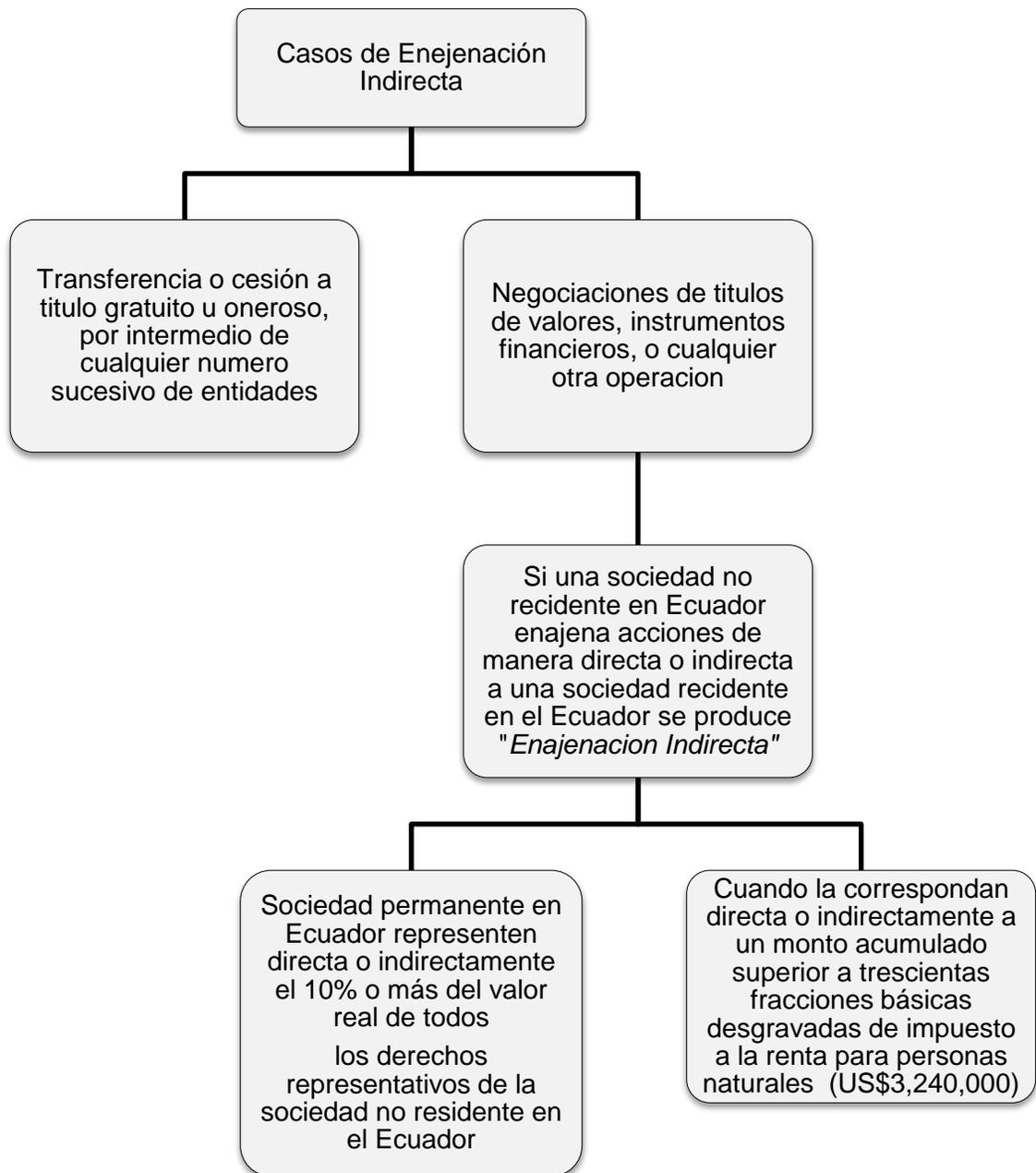
### **2.2.3.1 Cálculo para la determinación de la utilidad en la enajenación de acciones u otros derechos representativos de capital**

Se incluyó a continuación del artículo 26 el artículo innumerado de dicha Ley ibídem, la “determinación de la utilidad en la enajenación de acciones u otros derechos representativos de capital” siendo el resultado de considerar, lo siguiente:

- a) **Ingreso:** Valor Real de la Enajenación
  
- b) **Costo deducible:** Valor Nominal, Valor Patrimonial de acciones o participaciones u otro derecho de capital según la técnica financiera, o Valor de Adquisición.
  
- c) **Gastos deducibles:** Aquellos desembolsos de dinero atribuibles para hacer posible la enajenación, como por ejemplo gastos de índole legal

### **2.2.3.2 Enajenación Indirecta de Acciones, derechos representativos de capital u otros derechos.**

En el RALRTI a continuación del numeral 67 se adicionó un numeral innumerado manifestando los casos aplicación al impuesto en la enajenación indirecta de acciones y derechos representativos de capital u otros derechos.



Gráficos 2 Casos de Enajenación Indirecta de Acciones u Otros derechos representativos

Fuente: RALRTI. Artículo innumerado a continuación del art. 67. Elaborado por: Autor

### **2.2.3.3 Pérdida en la enajenación de acciones**

Entre las reformas que incluye la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y prevención del Fraude Fiscal, no permite la deducción de la pérdida ocasionada por las enajenaciones de acciones, participaciones u otros derechos representativos de capital, siempre y cuando la transacción se haya realizado:

- Entre partes relacionadas;
- Parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad – entre sociedad y socios o sujeto pasivo y su cónyuge;

### **2.2.3.4 Plazos para la declaración e informar sobre enajenaciones de acciones, participaciones y otros derechos representativos**

Se adicionó un párrafo en el artículo 40A indicando la obligatoriedad de informar y declarar sobre la enajenación de acciones, participaciones y otros derechos representativos tanto del enajenador como el adquirente. En caso de no presentar dicha declaración se estableciera una multa 5% del valor real de la transacción o no informar a la sociedad domiciliada en el Ecuador.

### **2.2.4 Tratamiento tributario de dividendos**

Mediante la publicación del 16 Julio de 2015 según Registro Oficial N° 545 acerca del manejo tributario de los dividendos. Dicho R.O. era esperado parte de

los usuarios tal como manifiesta el artículo innumerado a continuación del artículo 39.1.

## **Alcance**

El alcance de aplicación de estas nuevas reformas acerca de tratamiento tributario a los dividendos; se estableció para aquellas sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas en Ecuador a favor de otras personas naturales o sociedades domiciliadas en Ecuador o Extranjero.

## **Obligatoriedad de informar sobre composición Tributaria**

A continuación del artículo 48 se adicionó un numeral innumerado indicando la importancia y obligatoriedad de informar sobre la composición societaria para empresas que distribuyan dividendos o utilidades al exterior. Si no cumple con esto se procederá a la retención de IR del 25% establecida en la Ley artículo 37 y en el reglamento a continuación del artículo 51 un artículo innumerado.

### **2.2.4.1 Beneficiario Efectivo**

Se define según RLRTI al beneficiario efectivo como aquellas personas naturales residentes en el Ecuador por la cual recibirá dividendos por parte de una compañía domiciliada o no en el Ecuador. Mediante la cual el RLRTI manifiesta el pago Retención en la Fuente según el monto del dividendo.

En la disposición décima octava del RLRTI 2015 sobre dividendos, queda anulada debido a la publicación del Registro Oficial N°545 publicado el 16 de Julio de 2015.

### **2.2.4.2 Retención en la fuente sobre la Base Imponible en la distribución de dividendos**

A continuación se indicará las reglas que establece la resolución NAC-DGERCGC15 – 00000509 según R.O. N° 545 publicada el 16 de Julio de 2015.

#### **Dividendos Gravados, sujetos a Retención Fuente**

<b>Dividendos de empresas Ecuador a favor de:</b>	<b># Caso</b>
Sociedad Extranjera no domiciliada en paraíso fiscal, beneficiario efectivo domiciliado en Ecuador	Caso 1
Sociedad Extranjera domiciliada en paraíso fiscal	Caso 2
Persona natural domiciliada en Ecuador	Caso 1

Tabla 1 Dividendos Gravados Sujetos a retención en la fuente.

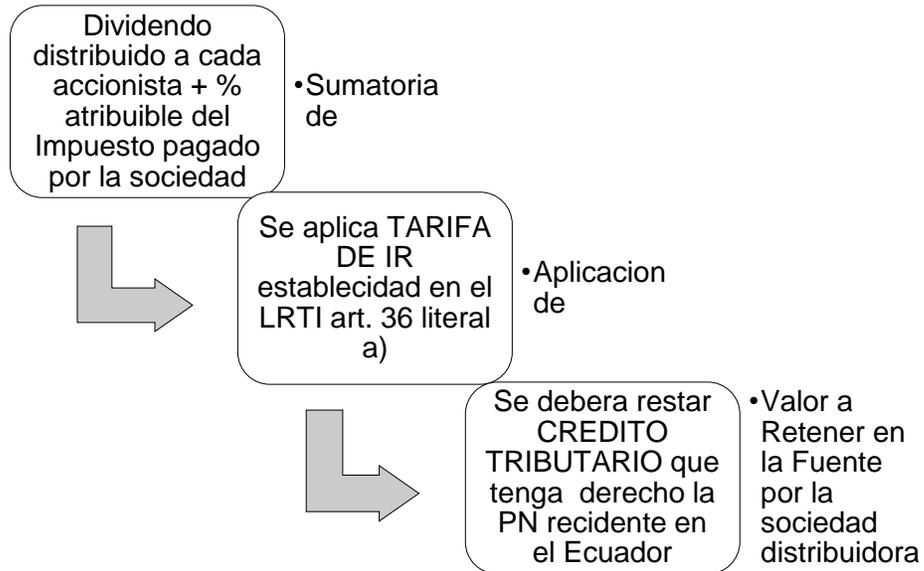
Fuente y elaboración por: [http://www.jezl-audidores.com/index.php?option=com\\_content&view=article&catid=55&id=71&Itemid=7](http://www.jezl-audidores.com/index.php?option=com_content&view=article&catid=55&id=71&Itemid=7)

1

#### **Caso I: Beneficiario efectivo residente en el Ecuador**

Si la distribución se la hace a un residente de o establecimiento en el extranjero no es un paraíso fiscal cuyo beneficiario Efectivo es residente en el Ecuador. (R.O. 545, art. 2)

## Fórmula

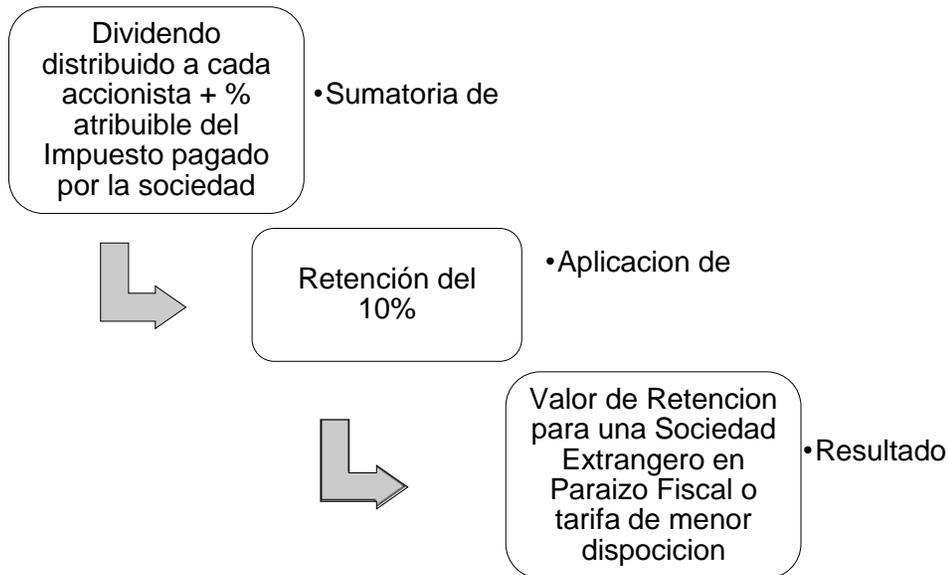


Gráficos 3 Forma de Cálculo para la Retención Fuente al Beneficiario Efectivo  
Fuente: Registro Oficial N° 545. Art. 3. Elaborado por: Autor

## Caso II: Sociedad domiciliada en paraíso fiscal

Si la distribución de dividendos se la realiza a favor de sociedad en el extranjero domiciliada en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición, los ingresos por dividendo gravarán para quien se lo distribuye. Por lo tanto está sujeto a retención. (R.O. 545, art. 2)

## Fórmula



Gráficos 4 Forma de cálculo para la Retención para Sociedades Extranjeras en Paraísos Fiscales

Fuente: Registro Oficial N° 545. Art. 3. Elaborado por: Autor

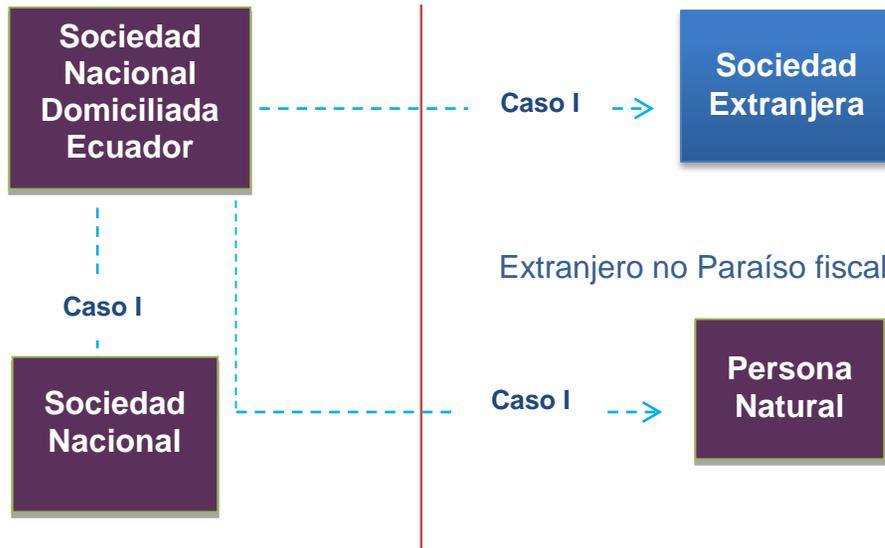
## Exenciones al pago de Retención al IR dividendos

Los sujetos exentos a retención Impuesto a Renta por dividendos será:

- a) Las sociedades domiciliadas en Ecuador;
- b) Las sociedades extranjeras no domiciliadas en paraísos fiscal o jurisdicción de menor imposición siempre y cuando el beneficiario final no sea un beneficiario efectivo domiciliado en Ecuador;
- c) Beneficiario efectivo no domiciliado en Ecuador;

Mediante el siguiente gráfico 5 podremos visualizar cada escenario.

### Dividendos exentos de Impuesto a la Renta



Gráficos 5 Dividendos exentos de Impuesto a la Renta  
Fuente: R.O. 545.  
Elaborado por: Autor

### Caso I: Sociedad domiciliada en el Ecuador o en el extranjero

Si la distribución de dividendo se la hace a favor de una sociedad residente o establecida en el Ecuador o extranjero. El ingreso por dividendo está exento al pago de retención. Aún cuyo beneficiario efectivo sea residente en el Ecuador. (R.O. 545, art. 2)

Si la distribución del dividendo se hace a favor de una persona natural no domiciliada en el Ecuador. Los ingresos por el dividendo son exentos, por lo tanto no está sujeta a retención. (R.O. 545, art. 2)

## **Delimitación al tema por retenciones de Impuesto a la Renta por dividendos**

No se tomará en consideración en el presente trabajo de titulación la retención atribuible por dividendos en caso del impuesto único en el sector bananero, por delimitación al tema a profundizar. Sin embargo en el artículo 3 del R.O N°545 publicado el 16 de Julio de 2015 establece la forma de cálculo en este caso.

### **2.2.4.3 Crédito Tributario para el Beneficiario Efectivo**

#### **Crédito tributario por Impuesto a la Renta pagado**

Sin discriminar a las normas en el artículo 137 del RALRTI se establece la correcta utilización del crédito tributario atribuible al beneficiario efectivo según sea el caso según lo indica el Registro Oficial N°545 publicado el 16 de Julio de 2015.

#### **Alcance**

- Para beneficiarios efectivos que no aplicaron a un incentivo tributario o rentas exentas.
- Beneficiario efectivo perciba a través de más de una sociedad el mismo dividendo.

## Fórmula

Para la correcta distribución proporcional del impuesto renta pagado por la sociedad distribidora de los dividendos para el beneficiario efectivos se determinara:

$$\frac{\text{Dividendo distribuido al B.E.}}{\text{Dividendo a favor de la S.A. correspondiente al B.E.}} \times \text{IR atribuible al dividendo distribuido a la S.A.} = \text{Crédito Tributario B.E. por Pago IR}$$

Gráficos 6 Formula distribución proporcional del IR para crédito tributario  
Fuente: Registro Oficial N° 545. Art.5. Elaborado por: Autor.

## Crédito tributario por retenciones de dividendos

Sociedades residentes o domiciliadas en el Exterior en paraísos fiscales que distribuyan dividendos a un Beneficiario Efectivo ecuatoriano. Véase Gráfico 4.

$$\frac{\text{Dividendo distribuido al B.E.}}{\text{Dividendo distribuido S.A. Ecuador a la S.A. Ext. Paraíso}} \times \text{Retención atribuible a la S.A. extranjera} = \text{Crédito Tributario por \% Ret}$$

Gráficos 7 Formula distribución proporcional de la retención  
Fuente: Registro Oficial N° 545. Art.6. Elaborado por: Autor

Estos dos métodos de cálculo de crédito tributario determinados por el “Pago de IR Y Retención” serán utilizados por el B.E. únicamente cuando haya el hecho generador.

## **2.2.5 Deducciones de gastos para efectos de determinación de Impuesto a la Renta**

### **2.2.5.1 Pagos efectuados a compañías relacionadas por regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría**

Los pagos efectuados compañías domiciliadas en el Ecuador a sus relacionadas, los nuevos cambios tributarios establecieron escenarios de límites de deducibilidad en caso de regalías, gastos administrativos, técnicos y de consultoría. Así también abarcando una impuesto anti-elución en sector de explotación, exploración y transportación de recursos no renovables.

#### **I. Pagos efectuados a sus relacionadas por una Sociedad domiciliada en el Ecuador**

Se adicionó el numeral 16 del artículo 27 de la RALRTI estableciendo los límites de deducción por dichos gastos.

<b>Categoría</b>	<b>Regalías</b>	<b>Servicios Técnicos</b>	<b>Servicios Administrativos</b>	<b>Servicios Consultoría</b>
Límite de deducción de gasto	20%	20%	20%	20%
Calculo	% Limite de deducción * [Base Imponible de IR+ Valor dichos gastos]			

Tabla 2 Pagos efectuados a sus relacionadas con domicilio fiscal Ecuatoriano  
Fuente: Reglamento Aplicación Ley Régimen Tributario Interno. Art. 27

En caso de no se determine la base imponible, dichos valores serán no deducibles. (RALRTI, art. 27)

En caso de actividades pre operacional el límite de deducción es del 10% sobre los activos totales sin restricción a retención. (RALRTI, art. 27)

## **II. Pagos efectuados a sus relacionadas por una Sociedad domiciliada en el Extranjero**

No hubo ningún cambio en los límites de deducción en este caso.

<b>Categoría</b>	<b>Regalías</b>	<b>Servicios Técnicos</b>	<b>Servicios Administrativos</b>	<b>Servicios Consultoría</b>
Límite de deducción de gasto	5%	5%	5%	5%
Calculo	% Limite de deducción * [Base Imponible de IR+ Valor dichos gastos]			

Tabla 3 Pagos indirectos asignados del exterior a sus relacionadas en Ecuador  
Fuente: Ley Régimen Tributario Interno. Numeral 6, Art. 10

En caso de actividades pre operacional el límite de deducción es del 1% de los Activos Totales. (RALRTI, art. 27)

### III. Pagos por exploración, explotación, transporte de recursos no renovables

Se consideró un único cambio en el límite de deducibilidad en caso de gastos por regalías para este sector económico. En el 2015 dicho sector no podrá deducir 100% sus gastos por regalías, solo podrá deducir tal como lo indica la Tabla 4.

Categoría	Regalías	Servicios Técnicos	Servicios Administrativos	Servicios Consultoría
Límite de deducción de gasto	1%	5%	5%	5%
Calculo	% Limite de deducción * [Base Imponible de IR+ Valor dichos gastos]			

Tabla 4 Pagos por Exploración, Explotación, Transporte de Recursos no renovables y Regalías

Fuente: Reglamento Aplicación Ley Régimen Tributario Interno. Numeral 16, Art. 27 y Ley Régimen Tributario Interno. Numeral 6, Art. 10

#### 2.2.5.2 Promoción y Publicidad

Agregaron numeral al final del artículo 10 indicando los límites de deducibilidad de costos y gastos de publicidad según Reglamento de aplicación a Ley Régimen Tributario numeral 11 del artículo 28. Establecieron un máximo del 4% de sus Ingresos Gravados por el contribuyente. No aplicando este límite cuando:

- Micro y pequeñas incluido personas naturales excepto cuando costos y gastos incurridos para la promoción de bienes y servicios producidos por terceros.

- Empresas cuya actividad comercial sea la de prestación de servicios de publicidad excepto cuando estos costos y gastos se incurran para beneficio propio.
- Cuando los bienes y servicios de producción nacional sean colocados a mercados externos.
- Oferta de turismo internos y receptivo.
- Patrocinio y organización de actividades culturales, deportivas, artísticas, así la publicidad para aquellos contribuyentes cuya actividad económica sea exclusivamente la de comercialización y fabricación de bienes relacionados a dichas actividades.
- No aplicará ninguna deducción por gastos incurridos de publicidad para aquellas empresas de productos hiperprocesados.

### **2.2.6 Otros artículos relevantes**

. En los siguientes numerales del presente proyecto solo encontramos una breve reseña sobre los cambios aplicados en la LRTI y por razones de profundidad en los temas no serán analizados en el presente trabajo de Titulación, tales como:

- El impuesto único en el sector bananero.
- Otras deducciones de gastos para determinación del Impuesto Renta.
- Seguros y Reaseguros.

### **2.2.6.1 Impuesto a la renta única para las actividades del sector bananero.**

En el artículo 27 de la LRTI establece el tipo de Impuesto a Renta Único establecidos para sector bananero se diferencia por tres grandes grupos:

I. Venta de Banano producido el mismo sujeto pasivo;

Para este tipo de ventas se procederá a la retención IR del 2% sobre la facturación en ventas brutas, siempre y cuando los precios indiquen los precios mínimos aceptados por la autoridad nacional de agricultura.

Este porcentaje podrá ser modificado mediante decreto ejecutivo desde el 1.25% hasta 2%. Y si son micro productores o actores de la económica popular y solidaria su retención IR será del 1%.

II. Exportación de banano no producido por el mismo sujeto pasivo;

En este caso su tarifa de retención IR será hasta 2% del valor de facturación de exportación, siempre y cuando estén de acuerdo con los precios mínimo referencial de exportación que establece la autoridad nacional de agricultura.

Esta tarifa podrá ser modificado mediante decreto ejecutivo dentro del rango 1.5% hasta el 2%.

III. Exportación de banano producido por el mismo sujeto pasivo;

Se aplicará la tarifa tal como detallamos en el primer caso, resultado de multiplicar la cantidad comercializada por precio mínimo referencial de la autoridad nacional de agricultura. A continuación se procederá a la retención de hasta el 1.5% del valor de facturación de exportaciones, siempre y cuando no se procederá a calcular con precios inferiores mínimos referenciales del autoridad nacional de agricultura.

IV. Exportación de banano por medio de asociaciones por medio de micro, pequeños y medianos productores.

Cuando se comercialice el producto se aplicará la retención establecida en el primer caso. Cuando sea el caso de exportación se aplicará la tarifa del 1.25% sobre la facturación de exportaciones, siempre y cuando sean calculados con el precio mínimo referencial establecido por la autoridad nacional de agricultura.

En caso que las exportaciones sean en partes relacionadas y no estén en paraísos fiscales ni jurisdicciones de menor imposición su tarifa de retención será del 2% sobre su facturación de exportación, siempre y cuando sus precios reflejen la variación de precios internacional indexado anualmente por el SRI. La autoridad nacional de agricultura realizará una equivalencia de precios establecida metodológicamente y técnicamente según su cualidad del banano.

Los plazos para la declaración y pago de este impuesto se realizará según lo indique el reglamento de esta Ley.

Los demás los otros sectores agricultores tales como pesquero o acuicultor podrán acogerse a este régimen con base a su producción siempre y cuando la función ejecutiva del Ecuador lo establezca mediante decreto ejecutivo. Dentro del rango entre el 1.5% hasta el 2%.

## **Incentivo Tributario para el sector bananero**

En caso que su actividad comercial sea exclusivamente tal como fue expuesto en este artículo, no estarán sujetas al pago de anticipo de Impuesto a la Renta. Y si realiza actividades adicionales a las que establece este artículo no consideraran:

- Los activos;
- Patrimonio;
- Ingresos;
- Costos y Gastos relacionadas con las actividades señaladas según lo indica el reglamento de esta ley.

## **2.2.6.2 Principales cambios en deducciones**

En el presente proyecto solo detallaremos los cambios en deducciones de Impuesto a la Renta del artículo 10 de la LRTI, tales los como: (i) Depreciación por activos revaluados; (ii) Contratos Leasing o arrendamiento mercantil; (iii) Remuneración y beneficios sociales; (iv) Eliminación definitiva de cuentas incobrables.

### **Depreciación por activos revaluados**

Al final del numeral 7 del artículo 10 se le adicionó que no será deducible el valor de depreciación por el valor de revaluación de aquellos activos que sean sometidos a revaluar.

### **Contratos Leasing o Arrendamientos Mercantil**

Se agregó en el segundo inciso de numeral 2 la deducción de los costos y gastos que incurran en los contratos de Leasing o Arrendamientos Mercantiles siempre y cuando cumplan con los requisitos impuestos en la ley tal como el precio de opción de compra tendrá que ser igual o mayor que saldo equivalente a la vida útil restante.

Según numeral 2 del numeral 18 manifestó que en caso de la adquisición, uso o propiedad de vehículos utilizados en el ejercicio de la actividad económica

generadora de renta serán deducibles si utilizan esta alternativa de apalancamiento.

## **Deducciones Remuneraciones y Beneficios Sociales**

Se incorporó un inciso después del quinto indicando la deducibilidad del 150% adicional sus gastos en remuneraciones y beneficios sociales sobre el aporte del IESS a partir de haber celebrado contrato con:

- Emigrante retornados mayores de 40 años;
- Adultos mayores.

## **Eliminación definitiva de cuentas incobrables**

Se sustituyó el tercer inciso del numeral 11 manifestando la baja de las cuentas incobrables en caso que cumplan con los requisitos establecidos en el Reglamento de aplicación de Ley artículo 28 numeral 3:

- a) Haber constado como tales, durante dos (2) años o más en la contabilidad;
- b) Haber transcurrido más de tres (3) años desde la fecha de vencimiento original del crédito;
- c) Haber prescrito la acción para el cobro del crédito;
- d) Haberse declarado la quiebra o insolvencia del deudor; y,
- e) Si el deudor es una sociedad que haya sido cancelada.

### **2.2.6.3 Seguros, cesiones, y reaseguros contratados en el exterior**

Según LRTI en el numeral 6 del artículo 13 y el artículo 32 de la Ley Régimen tributario Interno existen condiciones para que estos gastos del exterior tales como seguros, sesiones y reaseguros sean deducibles cumpliendo con lo establecido:

El 75% de las primas de cesión o reaseguros contratados con sociedades que no tengan establecimiento permanente o representación en Ecuador, cuando no superen el porcentaje señalado por la autoridad reguladora de seguros.

El 50% de las primas de cesión o reaseguros contratados con sociedades que no tengan establecimiento permanente o representación en Ecuador, cuando superen el porcentaje señalado por la autoridad reguladora de seguros.

En todos los casos en que la sociedad aseguradora en el exterior sea residente fiscal, esté constituida o ubicada en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, por el pago realizado se retendrá en la fuente sobre el 100% de las primas de cesión o reaseguros contratados.

### **2.2.7 Código Orgánico Integral Penal**

El código orgánico Integral Penal emitido 10 de febrero de 2015 estableció penas para las sociedades en caso de delitos tributarios, tales como: multa, comiso penal, clausura temporal o definitiva, realizar actividades en beneficio de la colectividad, remisión integral de los daños ambientales causados, disolución de la persona jurídica, prohibición de contratar con el Estado temporal o definitivamente. En la siguiente TABLA No. 5 demostraremos los tipos de delitos tributarios y su correspondiente sanción.

	<b>Infracción</b>	<b>Pena actual (en años)</b>
1	Utilizar identidad falsa en la inscripción de los registros que llevan la administración tributaria.	1 a 3
2	Utilizar información falsa en la inscripción de los registros que llevan la administración tributaria.	1 a 3
3	Realizar actividades en un establecimiento clausurado.	1 a 3
4	Imprimir o utilizar comprobantes de ventas, retención o complementarios no autorizados.	1 a 3
5	Proporcionar a la Administración Tributaria informes con datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados.	1 a 3
6	Hacer constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre y cuando el contribuyente no haya presentado la declaración sustitutiva el año siguiente.	1 a 3
7	Falsificar permisos, guías, facturas, actas o cualquier otro tipo de control.	1 a 3
8	Alterar libros o registros informáticos, así como el registro contable.	1 a 3
9	Llevar doble contabilidad para el mismo negocio o actividad económica.	1 a 3
10	Destruir total o parcialmente libros o registros informáticos para evadir o disminuir el pago de obligaciones tributarias.	1 a 3
11	Vender agua ardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y declare falsamente el grado alcohólico del producto	1 a 3

Tabla 5 Nuevos delitos penales en caso de fraudes tributarios  
Fuente: Código integral penal. Art. 298. Elaborado por: Autores.

## **CAPÍTULO III – Reformas Tributarias 2015**

### **3. Análisis de las principales reformas relacionadas con la Tarifa de Impuesto a la Renta, enajenación de acciones y tratamiento tributario de dividendos**

La normativa tributaria para el año 2015, estableció reformas relacionadas a la aplicación de la tarifa impositiva de impuesto a la renta, a las transacciones de venta de acciones, repartición de dividendos. Mediante este capítulo del presente trabajo de titulación se abarcara en el análisis de los siguientes casos:

1. Tarifa Impositiva de Impuesto a la Renta para el año 2015 y siguientes.
2. Enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones y otros derechos representativos de capital.
3. Distribución, retenciones en la fuente y crédito tributario en la repartición de dividendos.

#### **3.1 Tarifa impositiva de impuesto a la Renta para el año 2015**

La normativa tributaria vigente hasta el año 2014, establecía para las sociedades domiciliadas en el Ecuador, sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el Ecuador y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliados, una tarifa de impuesto a la renta del 22%, sobre su base imponible.

De acuerdo al artículo 37 inciso 1 de Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, establece para el año 2015 y siguientes, la aplicación la tarifa de

impuesto a la renta del 22% para aquellas sociedades descritas en el párrafo anterior, excepto para las siguientes sociedades:

Aquellas sociedades que tengan accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una participación directa o indirecta, individual o conjunta, igual o superior al 50% del capital social o de aquel que corresponda a la naturaleza de la sociedad, aplicarán una tarifa de impuesto a la renta a su base imponible del 25%.

Cuando la mencionada participación de paraísos fiscales o regímenes de menor imposición sea inferior al 50%, la tarifa de 25% aplicará sobre la proporción de la base imponible que corresponda a dicha participación.

Como podemos apreciar, la normativa tributaria vigente para el año 2014, no hacía una diferenciación en la aplicación de la tasa impositiva de impuesto a la renta por aquellas sociedades que mantienen accionistas en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición.

Mediante los siguientes ejercicios prácticos procedemos a ilustrar la aplicación de la tarifa de impuesto a la renta para el año 2015 y el efecto económico que genera las nuevas disposiciones, en comparación a la tarifa que se mantenía vigente hasta el año 2014.

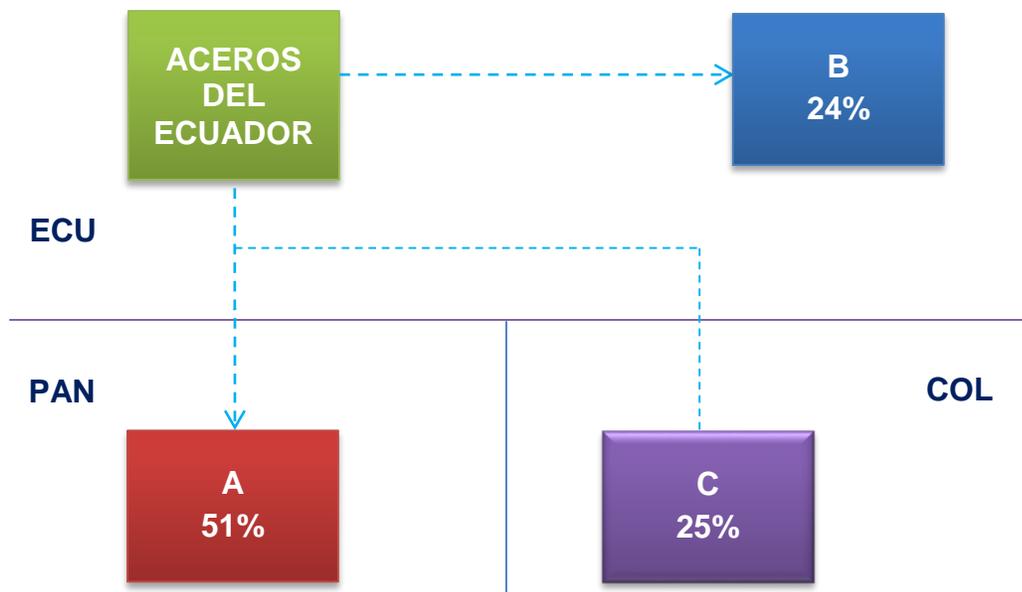
### **Ejercicio Práctico 1: Caso en el que un accionista de una sociedad se encuentra domiciliado en un paraíso fiscal y posee el 50% o más de las participaciones.**

Aceros del Ecuador S.A. sociedad extranjera domiciliada en el Ecuador, mantiene 3 sociedades en su composición accionaria, quienes son:

- I. Aceros de Panamá S.A., se encuentra domiciliada y ubicada en Panamá la cual posee el 51% del capital accionario, en adelante denominada sociedad “A”.
- II. Aceros del Pacífico, se encuentra domiciliada en el Ecuador y posee una participación accionaria del 24%, en adelante denominada sociedad “B”.
- III. Aceros de Colombia S.A., se encuentra domiciliada y ubicada en la ciudad de Medellín en Colombia, posee el 25% del capital accionario, en adelante denominada sociedad “C”.

Aceros del Ecuador determinó una base imponible de US\$2,500,000, por lo cual deberá analizar la aplicación de la tarifa impositiva para la determinación del Impuesto a la Renta causado, siguiendo los siguientes pasos:

**a) Identificar los porcentajes de la participación accionaria de cada uno de los accionistas.**



**b) Determinar la residencia tributaria de los accionistas.**

- Sociedad A: Panamá
- Sociedad B: Ecuador
- Sociedad C: Colombia

**c) Identificar aquellos accionistas que tengan residencia tributaria en paraísos fiscales y regímenes de menor imposición.**

La sociedad "A" posee el 51% de la participación accionaria de la compañía Aceros del Ecuador, la sociedad "A" se encuentra domiciliada en Panamá, de acuerdo a la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052 del 28 de Enero del 2015, emitida por el Servicio de Rentas Internas, establece a Panamá como un paraíso fiscal.

**d) Identificar la tasa de Impuesto a la Renta aplicable**

Dado que la Sociedad A, se encuentra domiciliada en un paraíso fiscal y posee el 51% de participación accionaria de la compañía Aceros del Ecuador, deberá aplicar una tasa de del 25% a la base imponible para determinar el Impuesto a la Renta causado, de acuerdo a lo establecido en el artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

**e) Determinación y comparación del Impuesto a la Renta causado entre normativa vigente en el 2014 y 2015.**

	<b>Normativa tributaria 2015</b>	<b>Normativa Tributaria 2014</b>	<b>Efecto Tributario</b>
Base Imponible	<b>2,500,000</b>	<b>2,500,000</b>	-
Tasa	25%	22%	-
Impuesto a la renta causado	<b>625,000</b>	<b>550,000</b>	<b>75,000</b>

De acuerdo al ejercicio mostrado anteriormente, la compañía Aceros del Ecuador, mediante la aplicación de la normativa tributaria vigente al 2015, obtuvo un impuesto causado de US\$625,000. El efecto tributario es un incremento del Impuesto a la Renta causado en US\$75,000, en comparación con la normativa tributaria vigente en el año 2014, esto, en consecuencia por contar con un accionista domiciliado en un paraíso fiscal. Si la compañía Aceros del Ecuador no hubiese tenido un accionista domiciliado en un paraíso fiscal, el Impuesto a la Renta causado considerando los mismos resultados, hubiese sido el mismo del año 2014.

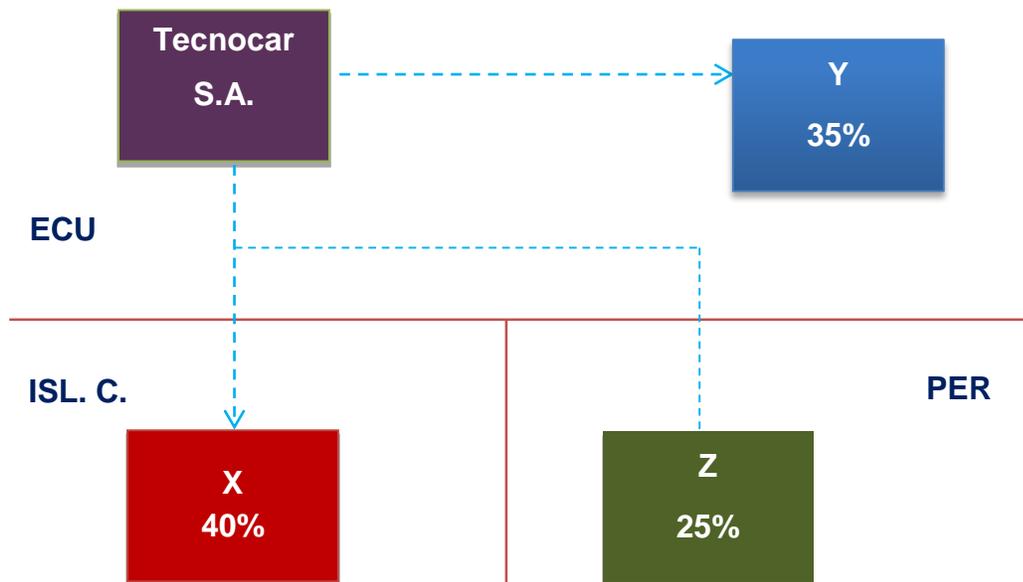
**Ejercicio Practico 2: Caso en el cual los accionistas mayoritarios de la sociedad ecuatoriana poseen menos del 50 % de acciones.**

La compañía Tecnocar S.A. domiciliada en el Ecuador, mantiene 3 sociedades en su composición accionaria, quienes son:

- I. **Susanville**, sociedad domiciliada en Las Islas Caiman, posee el 40% del capital accionario, en adelante denominada sociedad “X”.
- II. **Plásticos del Pacífico S.A.**, se encuentra domiciliada en el Ecuador y posee una participación accionaria del 35%, en adelante denominada sociedad “Y”.
- III. **Limasa S.A.**, se encuentra domiciliada y ubicada en la ciudad de Lima, Perú, posee el 25% del capital accionario, en adelante denominada sociedad “Z”.

Tecnocar S.A. determinó una base imponible de US\$1,750,000, por lo cual deberá analizar la aplicación del tarifa impositiva para la determinación del impuesto a la renta causado, siguiendo los siguientes pasos:

**a) Identificar los porcentajes de la participación accionaria de cada uno de los accionistas.**



## **b) Determinar la residencia tributaria de los accionistas.**

- Sociedad X: Islas Caimán
- Sociedad Y: Ecuador
- Sociedad Z: Perú

## **c) Identificar aquellos accionistas que tengan residencia tributaria en paraísos fiscales y regímenes de menor imposición.**

La sociedad “X” posee el 40% de la participación accionaria de la compañía Tecnocar S.A, la sociedad “X” se encuentra domiciliada en las Islas Caimán. De acuerdo a la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052 del 28 de Enero del 2015, emitida por el Servicio de Rentas Internas, establece a las Islas Caimán como un paraíso fiscal.

## **d) Aplicación de Tarifa**

Dado que la composición societaria correspondiente al paraíso fiscal es menor al 50%, la tarifa se aplicará de la siguiente manera:

- Al porcentaje de la composición societaria correspondiente al paraíso fiscal, en este caso el porcentaje de la participación accionaria de Sociedad X, se deberá multiplicar por la base imponible, a este resultado se aplicará la tarifa del 25% de impuesto a la renta; y;

- Al porcentaje de la composición restante (Sociedad Y y Z) se le multiplicará por la base imponible una tarifa del 22% de impuesto a la renta. Quedando el siguiente resultado:

Sociedad	% Participación (a)	Base imponible (b)	Utilidad atribuible a participación (a)*(b)	Tarifa de Impuesto a La Renta	Impuesto Causado 2015
X	40%		700,000	25%	175,000
Y	35%	1,750,000	612,500	22%	134,750
Z	25%		437,500	22%	96,250
	<b>Total</b>		<b>1,750,000</b>		<b>406,000</b>

Tabla 6 Cálculo del Impuesto a la Renta de TECNOCAR S.A.  
Fuente: Autor. Elaborado: Autor

### e) Comparación del impuesto a la renta causado entre normativa vigente en el 2014 y 2015

De acuerdo al ejercicio mostrado anteriormente, la compañía Tecnocar S.A., mediante la aplicación de la normativa tributaria vigente al 2015, obtuvo un impuesto causado de US\$406,000. El efecto tributario es un incremento del impuesto a la renta causado en US\$21,000, en comparación con la normativa tributaria vigente en el año 2014, esto, en consecuencia por contar con un accionista domiciliado en un paraíso fiscal. Si la compañía Tecnocar S.A, no hubiese tenido un accionista domiciliado en un paraíso fiscal, no hubiese tenido un incremento en impuestos.

### 3.2 Tratamiento Tributario de Dividendos

A continuación del ejercicio 2 del capítulo III Tarifa de impuesto a renta y considerando los datos de la distribución de dividendos de la tabla No. 6 mostrada precedentemente, se procede a la distribución de dividendos a los accionistas con domicilio en Ecuador y en el extranjero, para su aplicación de retención en la fuente de IR y crédito tributario según el caso, y, estableciendo los lineamientos del Registro Oficial N°545 publicado el 16 de Julio de 2015.

Determinación de Base para distribución dividendos	Cálculo
Base Imponible	1,750,000
Impuesto a Renta	406,000
Distribución dividendos	1,344,000

#### Determinar la residencia tributaria de los accionistas

- Sociedad X: Residente en Islas Caimán
- Sociedad Y: Residente en Ecuador
- Sociedad Z: Residente en Perú con beneficiario efectivo Ecuatoriano

Accionista	Impuesto atribuible IR	% Impuesto atribuible IR	Retención en Fuente	% Retención	Crédito Tributario
X	Gravado	25%	Gravado	10%	-
Y	Exento	-	Exento	-	-
Z	Gravado	% Acorde a su dividendo	Gravado	I/R PN	Art 3 R.O. N° 545

## Ejercicio Práctico 1: Sociedad X- Sociedad residente o establecida en paraíso fiscal beneficiario efectivo extranjero

Parámetros	Valores 2015	Efecto	Notas
Valor de dividendo	700,000	-	-
(+) Impuesto Atribuible IR	175,000	-	Literal "a"
Base Imponible	875,000	-	
(-) Retención	87,500	-	Literal "b"
<b>=Neto Recibir</b>	<b>612,500</b>	<b>612,500</b>	

En la normativa tributaria vigente en el año 2014, no existía tratamiento tributario para el beneficiario final del dividendo con relaciones internacionales. La función ejecutiva propuso esta práctica anti elusión debido a las malas planificaciones tributarias.

### a) Impuesto atribuible al dividendo

La determinación del impuesto atribuible (*Véase en la Tabla 6*) según Registró oficial N° 545 para la empresa X domiciliada en Paraíso Fiscal indica:

Cuando a la base imponible del impuesto a la renta de la sociedad, en el ejercicio fiscal al que correspondan los dividendos o utilidades que ésta distribuyere, se le haya aplicado una tarifa proporcional por haber tenido una composición societaria correspondiente a paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición inferior al 50%, el impuesto atribuible a los dividendos que correspondan a dicha composición será del 25%, mientras que el impuesto atribuible al resto de dividendos será del 22%.

## **b) Retención de Impuesto Renta**

Para la determinación Retención aplicada a la base imponible se conformara del valor del dividendo y el valor proporcional del IR pagado por la sociedad distribidora de dividendos.

En el caso de dividendos distribuidos a sociedades residentes o establecidas en paraísos fiscales, jurisdicciones de menor imposición o en regímenes fiscales preferentes sobre la parte que la sociedad que distribuye dividendos haya tributado con tarifa del 25%, la retención será del 10%, aplicable a la sumatoria del valor del dividendo más el impuesto atribuible a dicho dividendo. (RALRTI, art, 15)

### **Ejercicio Práctico: Sociedad Z- Sociedad residente o establecida en el extranjero, No paraíso fiscal, beneficiario efectivo ecuatoriano, Sí informó sobre su composición societaria.**

En el ejercicio 2 de tarifa Impuesto a Renta y considerando los datos establecidos en la tabla No. 6 se considerara como única variable que la empresa Z domiciliada en Perú tiene un beneficiario efectivo residente en el Ecuador, mediante la cual se procede a realizar el respectivo cálculo de sus deducciones al ingreso por el dividendo a recibir.

La ley indica en el artículo 9 sobre exenciones al pago de impuesto a la renta, la exención de pago de IR a favor de sociedades residentes o establecidas en el exterior siempre y cuando no exista un beneficiario efectivo ecuatoriano. En este caso si existe un beneficiario efectivo.

El ejercicio a continuación se aplicará la liquidación del dividendo considerando;

<b>Parámetros</b>	<b>Valores 2015</b>	<b>Efecto</b>	<b>Observación Cambios</b>
Valor de dividendo	437,500	-	-
(+) Impuesto Atribuible IR	96,250		Literal "a"
Base Imponible	533,750		
Impuesto	169,812		Literal "b"
(-) Crédito Tributario	96,250		Literal "c"
<b>=Retención Fuente</b>	<b>73,562</b>		

En este caso analizamos que el periodo fiscal 2014 la administración tributaria pedía la información sobre sus beneficiarios en los dividendos desde el primer nivel. Ahora se procede a revisar hasta el 2do nivel del beneficiario del dividendo. Razón por el cual este procedimiento tributario totalmente nuevo en su aplicación.

**a) Calculo de Impuesto atribuible;**

El valor de Impuesto Renta atribuible a la Base Imponible va ir proporcional conforme a su dividendo (Véase Tabla 6). La empresa si informo sobre su composición societaria a la Administración Tributaria sobre la composición accionaria de su empresa.

## b) Calculo de Impuesto a Renta

<b>Art.136 Ley Régimen Tributario Interno</b>	<b>Normativa tributaria 2015</b>
Base Imponible [96,250+437,500]	533,750
Fracción Básica	110,190
Fracción Excedente	423,560
% Fracción Excedente	35%
Impuesto a la Fracción Excedente	148,246
Impuesto a la Fracción Básica	21,566
<b>Resultado retención</b>	<b>169,812</b>

## c) Cálculo del Crédito Tributario

<b>Art 137 Reglamento Ley Régimen Tributario 2015</b>	<b>Cálculo</b>
El IR pagado por la SOC atribuible al dividendo	96,250
El valor del ingreso gravado multiplicado por la tarifa del 22% o 25%	117,425
El IR en su renta global incluido el valor del dividendo, menos el IR en su renta global si no se consideraría el dividendo	169,812

## d) Declaración personal de IR Persona Natural

<b>I.R. Persona Natural</b>	<b>Cálculo</b>
Ingreso por dividendo	533,750
Impuesto a la Renta Causado	169,812
(-) Crédito Tributario Retención Dividendos	-73,562
(-) Crédito Tributario IR Pagados	-96,250
<b>=IR a pagar / favor</b>	<b>0</b>

### **3.3 Enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones y otros derechos representativos de capital.**

Con la reforma tributaria vigente para el año 2015, se ha eliminado la exoneración de las utilidades obtenidas en la venta ocasional de acciones o participaciones, que se encontraba vigente hasta el año 2014, es decir a partir del año 2015, toda venta de acciones o participaciones se considera como ingreso gravado a efectos de determinación de impuesto a la renta.

En el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno se incorpora la forma de determinar la utilidad en la venta derechos representativos de capital u otros derechos.

Se puede atribuir esta reforma dado un crecimiento constante para este tipo de transacciones, el mismo que para el año 2014, en el mercado local de acciones, se registraron tres importantes ventas en las cuales estuvieron exentas de tributos. Al respecto, describimos a continuación tres importantes transacciones como por ejemplo las que citamos a continuación:

- I. En abril del 2014, la Holding Toni Corp S.A., quien se encuentra conformado por las empresas: Industrias Lacteas Toni S.A, Heladosa, Plásticos Ecuatorianos, Dipor, Cosedone, y Fabacorpsa; vendió la mayoría de sus participaciones a la multinacional Arca Continental, la venta se la hizo a través de la Bolsa de Valores quien registró la venta por US\$60,506,652 de acciones.

- II. En mayo del 2014, la empresa cementera subsidiaria Lafarge vendió el 98.57% de las acciones al grupo peruano Unión Andina de Cementos (Unacem) por un monto estimado de US\$545 millones.
- III. En marzo del 2014, El grupo Promerica compró el 56% del paquete accionario del Banco de la Producción S.A. PRODUBANCO, por US\$130,3 millones.

A continuación mediante casos prácticos ilustramos la aplicación de la reforma vigente para el año 2015 correspondiente a:

- a) Enajenación directa de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital.
- b) Enajenación Indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital.

### **Ejercicio Práctico 1: Caso enajenación directa de participaciones**

La Holding MVDF S.A., multinacional, domiciliada en el Ecuador, adquirió en el año 2009 por US\$850,000, el 30% de las acciones en la empresa Carpsol S.A., empresa domiciliada en el Ecuador. las cuales contablemente fueron registradas al costo en los estados financieros de la Holding MVDF S.A.



**ECU**

---

La Holding MVDF S.A registró contablemente al costo, la adquisición de las acciones, el cual realizó el siguiente asiento:

Cuentas	Debe	Haber
-x-		
Inversiones en acciones	850,000	
Bancos		850,000
P/r adquisición de acciones.		

En el año 2012 mediante la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, la compañía estableció como política contable la medición de las inversión en acciones bajo el método del valor patrimonial proporcional - VPP, en razón de que la Compañía posee influencia significativa y poder de decisión en igual porcentaje a su participación.

### **Método del Valor Patrimonial Proporcional – VPP**

Es un método de medición y contabilización de las inversiones en acciones permanentes contemplada en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 28 “Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos”. En la cual la contabilización

de la inversión, va a representar la proporción del patrimonio neto de la empresa participada que le corresponde al inversor.

Se debe poseer influencia significativa sobre la participada para poder acogerse al este método, la influencia significativa se pone en evidencia a través de la siguiente vía:

- a) Poseer, directa o indirectamente, el 20% o más del poder de voto en la participada.
- b) Poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la participada.

La parte del inversor en el resultado del periodo de la participada se reconocerá, en el resultado del periodo del inversor.

Al 31 de diciembre del año 2012, la compañía participada Carpsol S.A. registraba un total de patrimonio de US\$480,000, razón por la cual la compañía MDVF S.A. realizó los respectivos asientos contables a fin de ajustar al VPP la inversión.

Participada	Patrimonio De la Participada	% Participación (b)	Medición al VPP (a)*(b)	Medición al costo	Ajuste
Carpsol S.A.	4,800,000	30%	1,440,000	850,000	590,000

La compañía MDVF S.A. a fin de contabilizar las inversiones al VPP, durante la implementación NIIF en el año 2012, realizó el siguiente asiento contable:

<b>Cuentas</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Inversiones en acciones Adopción por primera vez NIIF Para registrar ajuste de inversiones a VPP.	590,000	590,000

Al 31-12-12, mediante el registro de este asiento contable, la Compañía MVDF S.A., deja las inversiones valoradas en US\$1,440,000, lo cual corresponde al Valor Patrimonial Proporcional –VPP en la participada.

Durante los años 2013 y 2014, la participada Capson S.A., determinó en el estado de pérdidas y ganancias, las siguientes utilidades:

<b>Año</b>	<b>Utilidad (a)</b>	<b>% Participación (b)</b>	<b>Reconocimiento en ingreso (a)*(b)</b>
2013	335,000	30%	100,500
2014	225,000	30%	67,500
<b>Total</b>			<b>168,000</b>

La parte del inversor (MVDF S.A.) en el resultado del periodo de la participada (Capsol S.A) .se reconoció, en el resultado del periodo del inversor, mediante los siguientes asientos contables:

Año 2013

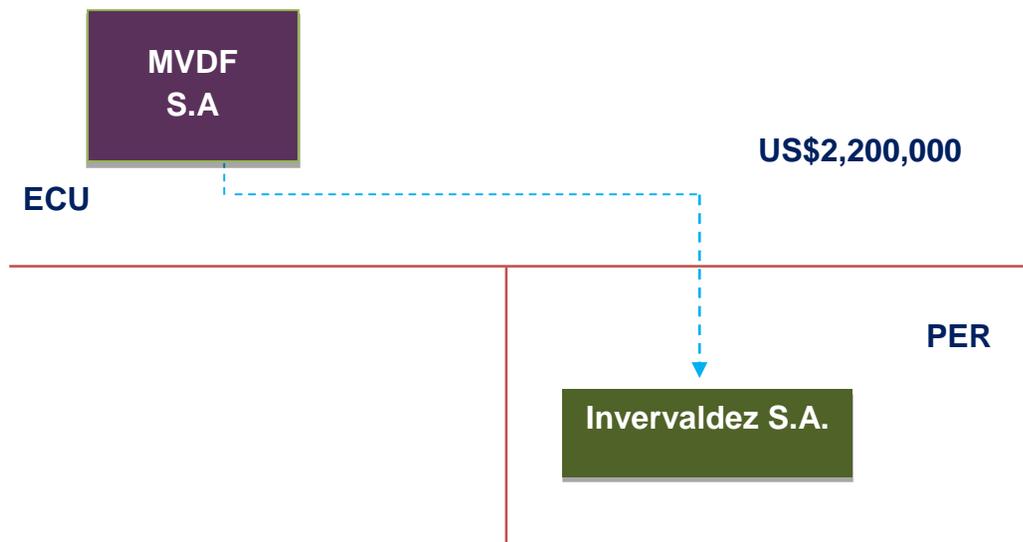
<b>Cuentas</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Inversiones en acciones Ingresos por efecto VPP Para registrar ajuste de inversiones a VPP.	100,500	100,500

Año 2014

Cuentas	Debe	Haber
Inversiones en acciones Ingresos por efecto VPP Para registrar ajuste de inversiones a VPP.	67,500	67,500

Al 31 de diciembre del 2014, la compañía MVDF S.A., mantiene registrada la inversión en sus libros contables en US\$1,608,000 (costo y ajuste de adopción NIIF de las acciones más utilidades determinadas por VPP durante 2013 y 2014)

En enero del año 2015 decide vender el total de las participaciones que mantiene en la Carpsol S.A., se pacta un precio de venta de US\$2,200,000, por el total del paquete accionario con la compañía Holding Invervaldez S.A, domiciliada en Perú, los costos legales atribuibles a la venta se dan en US\$10,000.



La Compañía al 31 de diciembre del 2015, de acuerdo a la normativa tributaria vigente, deberá determinar la utilidad gravable por la venta de la participación, a efectos de determinación del impuesto a la renta, de acuerdo a los siguientes pasos:

### a) Determinación de la Utilidad

De acuerdo de Ley de Régimen Tributario Interno vigente al 2015, determina que la utilidad en la venta de participaciones, se considerará lo siguiente:

- **El ingreso gravable corresponderá al valor real de la venta:** es decir los US\$2,200,000 pactados en la venta.
- **El costo deducible será el valor nominal, el valor de adquisición, o el valor patrimonial proporcional:** De acuerdo a la técnica contable utilizada por la compañía, el costo deducible sería US\$1,608,000, correspondiente al valor patrimonial proporcional registrado en libros.
- **Serán deducibles los gastos directamente relacionados con la enajenación:** La compañía incurrirá en gastos legales por la atribuibles a la venta de las participaciones en US\$10,000, en resumen:

	<b>Monto</b>
Ingreso Gravable	2,200,000
Gasto deducible	(1,608,000)
Otros gastos	(10,000)
<b>Utilidad Gravable</b>	<b>582,000</b>

La compañía deberá considerar como utilidad gravable US\$582,000 a efectos de determinación del Impuesto a la Renta en la conciliación tributaria del año 2015, de acuerdo a la normativa tributaria vigente.

**b) Comparación del Impuesto a la Renta causado entre normativa vigente en el 2014 y 2015.**

	<b>Normativa tributaria 2015</b>	<b>Normativa Tributaria 2014</b>	<b>Efecto tributario</b>
Utilidad Gravable	<b>582,000</b>	<b>0</b>	-
Tarifa	22%	22%	-
Impuesto a la renta causado	<b>128,040</b>	<b>0</b>	<b>128,040</b>

De acuerdo al ejercicio mostrado anteriormente, la compañía MVDF S.A., mediante la aplicación de la normativa tributaria vigente al 2015, obtuvo un impuesto causado de US\$128,040 por la enajenación de participaciones. El efecto tributario es una determinación de un impuesto a la renta de US\$128,000, en comparación con la normativa tributaria vigente en el año 2014, puesto que en la normativa tributaria vigente en el año 2014 establecía la enajenación de acciones como un ingreso exento a fines de determinación del impuesto a la renta.

### **3.4 Nuevos límites de deducción de gastos**

#### **3.4.1 Gastos Administrativos, Técnicos, Consultoría y Regalías**

Mediante los siguientes casos se planteará los cambios y efectos tributarios que se produjeron mediante la publicación de la Ley de incentivos a la Producción y Fraude fiscal y su reglamento. Se excluye los gastos indirectos del exterior asignados a compañías domiciliadas en Ecuador debido que no hubo ningún efecto u cambio (límite del 5% de la base imponible más dichos gastos)

#### **Caso I: Pagos efectuados a compañías relacionadas domiciliadas en Ecuador por regalías, servicios técnicos**

La compañía MEDIAC S.A. termino sus actividades económicas al 31 de Diciembre de 2015, teniendo que establecer los valores de deducción para regalías, gastos administrativos, técnicos y de consultoría. Así mismo conocer gastos no deducibles de dichas variables.

Descripción	Técnicos	Adm.	Total	Observación
Gasto por servicios técnicos, administrativos del ejercicio fiscal 2015 <sup>1</sup>	57,891.49	19,976.55	77,868.04	
Base Imponible de IR del ejercicio fiscal 2015			41,219.70	
Suman			119,087.74	(a)
Porcentaje de deducción máxima			20%	(b)
Deducción Máxima por gastos administrativos, técnicos deducibles			23,817.55	c = (a*b)
Gastos administrativos, técnicos no deducibles			54,050.49	d = (a-c)
<b>Efecto tributario 2015</b>			<b>11,891.11</b>	

Con respecto al ejercicio fiscal 2014 se generó un efecto tributario \$11,891.11 debido al límite de deducibilidad a dichos gastos. Teniendo en consideración que el efecto fiscal generado fue de \$11,891.11 debido que el año 2014 no hubo ninguna limitación en los gastos de administración, técnicos y consultoría. Generando normas anti fraudes y garantizando la correcta información de la información financiera de la empresas en general.

<sup>1</sup> Véase con detalle de la hoja de trabajo de gastos técnicos y administrativos en el Anexo B del presente trabajo de titulación.

## Caso II: Gastos por explotación, exploración, transporte de recursos no renovables y regalías.

La compañía Medik S.A finalizo su ejercicio fiscal al 31 de Diciembre de 2015, teniendo que detallar sus gastos deducibles y no deducibles, según las nuevas reformas publicadas durante el 2014 se detallaron el efecto fiscal del 2014y 2015.

Gastos	Regalías	Explotación	Total	
Gasto por explotación y exploración minera del ejercicio fiscal 2015	7,031	70,836	77,867	A
Porcentaje de deducción máxima	1%	5%		B
Base Imponible de IR del ejercicio fiscal 2015			41,219	C
Deducción Máxima	482			d= [a+c]*b
stos deducibles		5,602		
Gastos no deducibles	6,549	65,233	<u>1,782</u>	e= [a-d]
<b>Efecto tributario 2015</b>			<b>15,792</b>	

En el 2014 no existían límites de deducción para las regalías en el sector de explotación, exploración, transportación de recursos no renovables. Sin embargo este sector económico es considerado como de prioritarios y exonerados del pago IR durante un tiempo determinado según lo indica la Ley de Incentivo a la Producción y Fraude Fiscal. Con este nuevo planteamiento de limitaciones en ciertos gastos y regalías nos garantizara la anti-elución fiscal, garantizando la optimización de los recursos y daños ambientales.

### 3.4.2 Gastos de Publicidad

Con la aplicación del Reglamento Ley Tributario Interno el 28 de Febrero de 2015, se establece limitaciones en los gastos de publicidad con sus respectivas exenciones. A continuación se demostrara la liquidación del IR en el 2014 y 2015 con un enfoque en los gastos.

#### 3.4.2.1 Determinación Gastos Operativos 2015

Gastos Operacionales	Normativa tributaria 2015	Notas
Gastos Publicidad	100,000	
Ingresos Gravados	10,000,000	
Limitación 4% Ingresos Gravados	40,000	
Gasto Publicidad deducible	40,000	
Gasto Publicidad No Deducible	60,000	Literal a
Total de deducción de Gastos	<b>40,000</b>	

2014: No existían límites para su deducción al Impuesto a Renta. Por lo cual dichas erogaciones durante el periodo fiscal se deducían en su totalidad. Existen otras exenciones cuyas erogaciones realizadas por entes especiales determinadas en el reglamento numeral 11 del artículo 28 no existen limitaciones en gastos publicitarios.

## Conciliación Tributaria

Descripción	US\$	Notas
<b>Utilidad Contable</b>	<b>1,988,235</b>	
(-) 15% Participación Trabajadores	298,235	
(+) Gastos no deducibles	60,000	<b>a</b>
Utilidad Gravable	1,750,000	<b>b</b>
Impuesto a la Renta	406,000	<b>c</b>
Distribución dividendos	1,344,000	

a: Los valores tomados del ejercicio anterior.

b: La utilidad gravable fue tomada de la Tabla 6 del presente trabajo de titulación.

c: El Impuesto a la Renta fue tomado de la Tabla 6 del presente trabajo de titulación.

## **CAPÍTULO IV**

### **4. Análisis de los Impuestos Diferidos de acuerdo a la NIC 12 y Ley de Incentivos a la Producción y Prevención al Fraude Fiscal**

#### **4.1 Impuestos Diferidos**

La aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en los estados financieros implica criterios de aplicación para el reconocimientos de activos, pasivos, ingresos y gastos en la preparación de los estados financieros de una entidad, situación que provoca una serie de aplicación de políticas y registro de estimaciones, con el propósito de mostrar las partidas de los estados financieros con la mayor razonabilidad posible. En consecuencia los criterios de reconocimientos de dichas partidas, así como la determinación de estimaciones contables, provocan diferencias de criterio en el tratamiento contable y fiscal de determinadas transacciones, situación que se concilia mediante el diferimiento de impuestos.

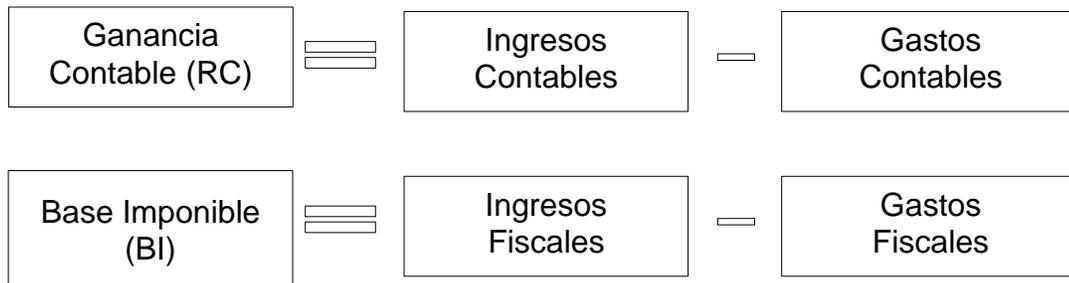
La importancia de este tema consiste en que los Estados Financieros de una entidad, reconozca el gasto por Impuesto a las ganancias en el mismo periodo en que se cumplan los criterios para el reconocimiento de los ingresos y gastos; es decir, independientemente del monto que resulte por pagar al fisco en ese mismo periodo por aplicación de normas tributarias, se debe reconocer el impuesto a la renta diferido.

### **4.1.1 Norma Internacional Contabilidad 12**

La NIC 12, es la normativa contable que establece los requerimientos a cumplir para el reconocimiento y tratamiento de los Impuestos sobre las Ganancias, la norma también hace énfasis en la importancia de evaluar las implicaciones tributarias, dado que dicha evaluación es esencial para el diferimiento de impuestos.

La Norma Internacional de Contabilidad – NIC 12, requiere de manera obligatoria reconocer los Impuestos diferidos con base al método del pasivo basado en el balance, dicho método se enfoca en las diferencias temporarias que se originan, producto de las diferencias entre la base fiscal respecto la base contable de una cuenta contable de o activo o pasivo.

Los criterios de la Administración tributaria del Ecuador para el reconocimiento de las partidas de activos y pasivos en los estados financieros (base fiscal) difieren de los criterios establecidos por las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF (base contable) para el reconocimiento de partidas, la diferencia de reconocimientos tienen impactos en la determinación de la ganancia neta del periodo. Tales diferencias la denominamos en diferencias temporarias “temporarias y permanentes”.



Gráficos 8 Introducción a Norma Internacional Contabilidad 12  
Fuente: Norma Internacional Contabilidad 12. Elaborado por: Autores

### 4.1.2 Diferencias Temporarias

Según (Norma Internacional de Contabilidad 12, Impuestos a las Ganancias, 2012), existen dos tipos de diferencias temporarias, las cuales son:

**Diferencias temporarias imponibles**, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

**Diferencias temporarias deducibles**, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

### 4.1.3 Diferencias Permanentes

Las Diferencias Permanentes son aquellas diferencias entre la base contable y tributaria que nunca podrán ser compensadas en el tiempo, es decir se refieren a ingresos y/o gastos que son considerados contablemente pero no tributariamente, o viceversa. En otras palabras, estas diferencias nunca podrán conciliarse en periodos tributarios futuros (Hansen Holm de Armero & Chávez Chávez, 2012).

#### 4.1.4 Base Fiscal de Activos y Pasivos

De acuerdo a la NIC 12, la base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo. Las atribuciones de los activos y pasivos fiscales en el Ecuador, están determinados en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su reglamento de aplicación. La norma contable establece criterios para la base fiscal de activos y pasivos.

- **La base fiscal de un activo** es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.
- **La base fiscal de un pasivo** es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros.

#### 4.1.5 Conciliación Tributaria

La denominada “conciliación tributaria” es el mecanismo que la Administración tributaria establece para determinar la base imponible o utilidad gravable para la determinación del impuesto a la renta de un determinado periodo. La conciliación tributaria parte de la utilidad o pérdida contable que una compañía ha obtenido en un determinado periodo, a la cual se realizan “ajustes” para depurar criterios contables que no admite la Administración Tributaria. Un modelo de conciliación tributaria vigente es presentado a continuación:

## Conciliación Tributaria 2015

---

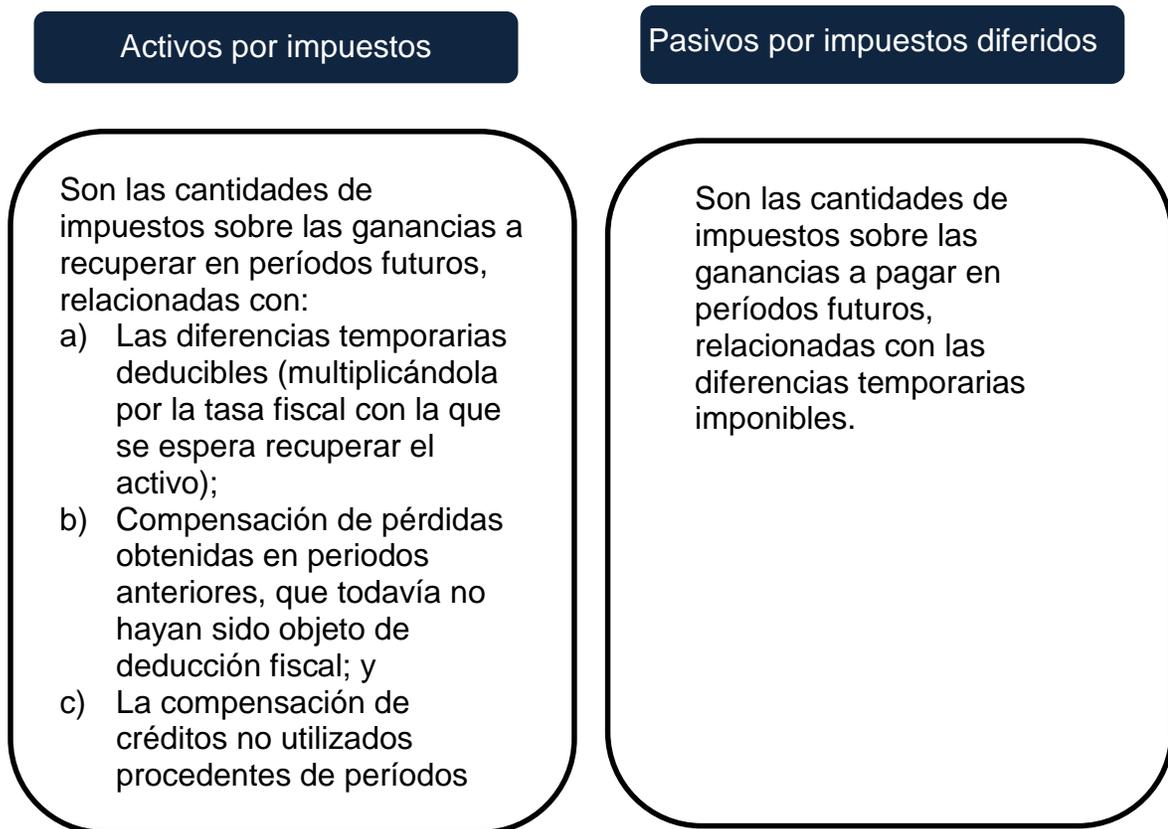
### Utilidad del Ejercicio

- (-) Participación a trabajadores
  - (-) Amortización de pérdidas tributarias
  - (-) Ingresos exentos (I.E)
  - (-) Deducciones tributarias
  - (+) Gastos no deducibles
  - (+) Participación atribuible a (I.E)
  - (+) Ajustes por precios de transferencia
  - (+) Costos y gastos atribuibles a (I.E)
- 
- = Base Imponible o Utilidad Tributaria**
- 
- 22% Impuesto a la Renta a pagar**

### 4.1.6 Tarifas de Impuesto a la Renta

En la República del Ecuador, la tarifa vigente para la determinación del impuesto a la renta causado a sociedades, aplicable al periodo contable 2015 y ejercicios futuros, es del 22%, y podría llegar hasta el 25% dependiendo de la residencia fiscal de los accionistas de una sociedad.

#### 4.1.7 Activo y Pasivo por impuesto diferido



Gráficos 9 Activos y Pasivos por Impuesto Diferido  
Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 12. Elaborado por: Autor

#### 4.1.8 Regla General para el cálculo de los Impuestos Diferidos

Mediante el grafico 11 detallaremos con mayor precisión sobre cada escenario de las diferencias temporarias podrían aplicar.

<b>Diferencias Temporarias</b>	<b>Estado de Situación financiera</b>		<b>Generan:</b>
	<b>Activos</b>	<b>Pasivos</b>	
<b>Imponibles (Gravables)</b>	Valor en Libros > Base Fiscal	Valor en Libros < Base Fiscal	Pasivos por Impuestos Diferidos
<b>Deducibles</b>	Valor en Libros < Base Fiscal	Valor en Libros > Base Fiscal	Activos por Impuestos Diferidos

Gráficos 10 Regla general para el cálculo de Impuesto Diferidos  
Fuente: Hansen Holm. Elaborado por: Autores.

La administración tributaria hasta el año 2014 no hacía ningún pronunciamiento sobre el tratamiento de los impuestos diferidos. La normativa tributaria vigente para el año 2015 ya admite varios casos para la aplicación del impuesto diferido, establece los requerimientos y la forma de liquidación del impuesto diferido. Esta es una de las reformas tributarias más relevantes e importantes que se ha realizado desde el año en que las Compañías sujetas al control de la Superintendencia de Compañías implementaron NIIF. En el presente trabajado de titulación hemos seleccionado 3 casos para demostración y aplicación de los impuestos diferidos, los cuales son:

- Impuesto diferido en la provisión por desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo.
- Impuesto diferido en la medición de los Activos Biológicos a Valor Razonable.
- Impuesto diferido por el ajuste a valor neto de realización en inventarios.

## **4.2 Impuesto Diferido en la provisión por desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo**

Las Propiedades plantas y equipos son elementos tangibles que las Compañías adquieren con el propósito de usarlos para la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para su uso de la parte administrativa de la Compañía.

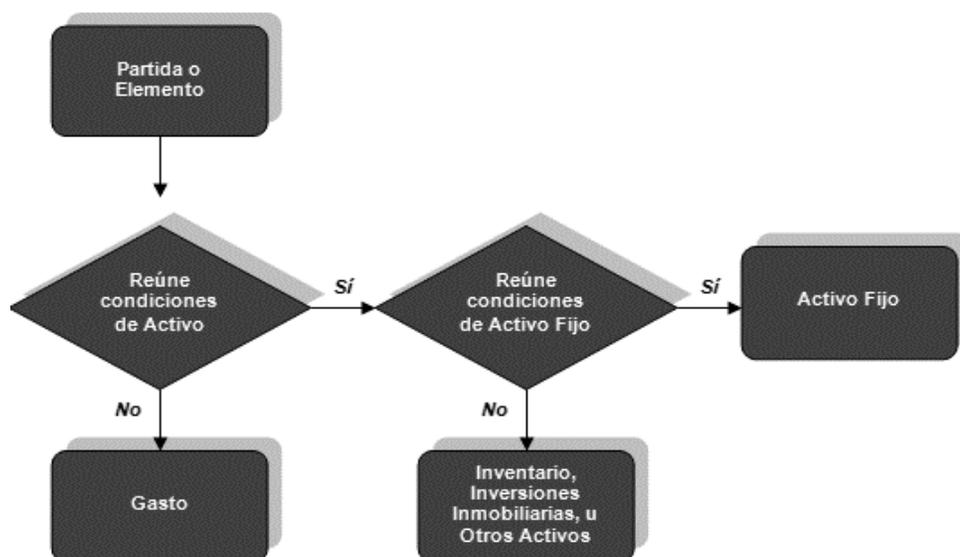
La norma internacional de contabilidad - NIC 16 describe el tratamiento contable para las Propiedades Plantas y Equipos para su reconocimiento y medición en los estados financieros, también trata sobre la determinación del importe en libros, aplicación de la depreciación y pérdidas por deterioro.

### **4.2.1 Valoración contable de Propiedad, Planta y Equipo**

De acuerdo a la normativa contable, Las Compañías pueden reconocer un elemento de Propiedad, Planta y Equipo si se cumplen las siguientes condiciones:

- a)** Que sea probable que la Compañía obtenga los beneficios económicos en el futuro derivados del elemento de Propiedad, Planta y Equipo.
- b)** Que el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

Podemos resumir en el siguiente esquema el reconocimiento de un elemento de propiedad planta y equipo.



Gráficos 11 Reconocimiento Propiedad, Planta y Equipo  
 Fuente: Norma Internacional Contabilidad 16. *Reconocimiento de una propiedad, planta y equipo*. Elaborado: Autor

## Definiciones

La Norma Internacional de Auditoría NIC 16, establece las siguientes definiciones

- **Importe en libros** es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor.
- **Costo** es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción.

- **Importe depreciable** es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.
- **Depreciación** es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.
- **Vida útil** es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.

## Medición Inicial

Una vez que se ha establecido que una partida o elemento es Activo Fijo, su valoración inicial debe ser al costo.

## Elementos del Costo

El costo de los elementos del Activo Fijo comprende:

- Precio de compra.
- (-) Descuentos y rebajas de toda clase.
- (+) Aranceles de importación.
- (+) Impuestos indirectos no recuperables.
- (+) Costos directamente relacionados con la puesta en servicio.
- (-) Importes netos recibidos por ventas de partidas originadas durante la preparación del activo.
- (+) Costos de desmantelamiento, retiros y restauración del entorno.

- (+) Intereses capitalizados.
- (-) Subvenciones gubernamentales.

## **Medición Posterior al Reconocimiento Inicial**

### **Modelo del Costo**

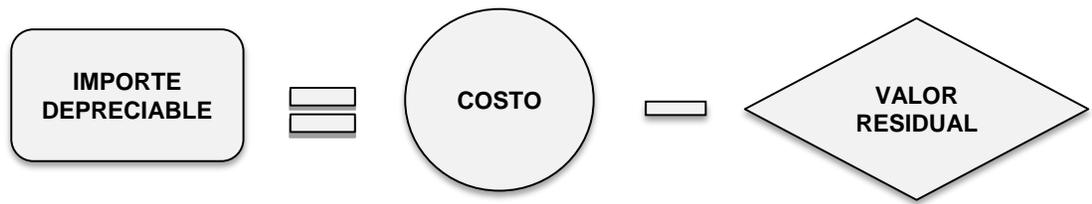
Una entidad medirá todos los elementos de propiedad, planta y equipo tras un reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y menos cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada.

### **Modelo de Revaluación**

Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa. (Norma Internacional de Contabilidad 16, Propiedad, Planta y Equipo., 2012).

## Importe Depreciable y Vida Útil

Una entidad distribuirá el importe depreciable de un activo de forma sistemática y a lo largo de su vida útil.



Gráficos 12 Importe depreciable formula.  
Fuente: NIC 12. Elaborado por: Autores.

## Factores para la determinación de la vida útil

- Utilización prevista del activo.
- El desgaste físico esperado.
- La obsolescencia técnica o comercial.

## Método de Depreciación



Gráficos 13 Método de depreciación.  
Fuente: NIC 12. Elaborado por: Autores.

Mediante el siguiente ejercicio práctico, mostramos el tratamiento contable del registro inicial de un elemento de propiedad planta y equipo, así como también determinamos el impuesto diferido que genera el registro del elemento de la propiedad, planta y equipo por la divergencia entre la normativa contable y tributaria.

#### **4.2.2 Valoración Tributaria respecto al valor activado por desmantelamiento de acuerdo a NIC 16**

La NIC 16 establece que la estimación inicial de los costos por desmantelamiento y retiro del elemento así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, podrá ser activada al elemento de Propiedad Planta y Equipo en su reconocimiento inicial.

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (normativa tributaria) en su artículo innumerado a continuación del artículo 28, establece en el siguiente tratamiento para la estimación inicial de los costos por desmantelamiento:

La depreciación correspondiente al valor activado por desmantelamiento será considerada como no deducible en el periodo en el que se registre contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que efectivamente se produzca el desmantelamiento y únicamente en los casos en que exista la obligación contractual para hacerlo.

La normativa tributaria no reconoce como gasto deducible del periodo la depreciación generada por el monto activado de la estimación inicial de valor por desmantelamiento; sin embargo da la posibilidad de que las Compañías puedan aplicar el impuesto diferido y con ello, el gasto que hoy es no deducible, en el futuro, cuando se cumplan los requerimientos tributarios, podrá ser considerado

como gasto deducible. La divergencia de criterios contables y tributarios dan paso a la generación del impuesto diferido, mediante el siguiente caso práctico analizamos la aplicación de la normativa contable y tributaria respecto al tratamiento de la estimación inicial por desmantelamiento, además se ejemplificará la aplicación del impuesto diferido.

#### **4.2.3 Caso práctico sobre la determinación del impuesto diferido**

La Compañía subsidiaria MVDF S.A. el 31 de diciembre del 2014, adquirió una maquinaria por un precio de US\$750,000, los gastos de transporte ascienden a US\$10,500 y para su instalación se necesita realizar algunas modificaciones en el lugar donde se va a instalar la maquinaria el costo es de US\$7,800. Además la Compañía estima que al finalizar la vida útil de 12 años será necesario realizar una serie de obras de desmantelamiento que se calcula ascenderán a US\$42,000. El tipo de descuento que utiliza la empresa para operaciones análogas es del 4,5%. La Compañía seleccionado como política contable la depreciación en línea recta, dado que mediante este método refleja de manera razonable el consumo de los beneficios económicos que puede generar el activo.

Según en los párrafos 16 y 20 de la NIC 16, todos los costos mencionados en el ejercicio pueden ser capitalizados. En el reconocimiento inicial el costo del mantenimiento debe registrarse a su valor presente, mediante la aplicación de una tasa de descuento del 4.5%.

## Determinación del registro inicial

Concepto	Monto
Precio de maquinaria	750,000
+ Transporte	10,500
+ Instalación y montaje	7,800
+ Valor actual de los costos por desmantelamiento $[42,000 \times (1,045)^{-12}]$	24,765.88
<b>Total</b>	<b>793,065.88</b>

El asiento de diario que la Compañía debe reconocer en sus libros contables, es el siguiente:

Cuentas	Debe	Haber
Maquinaria	793,065.88	
Bancos		768,300
Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación de propiedad, planta y equipo		24,765.88
Para registrar adquisición de maquinaria.		

La Compañía mensualmente debe cargar la depreciación del bien, para resumir los asientos mensuales que se deben de realizar a lo largo del año, lo resumimos en un solo asientos anual, el cual debería ser el siguiente:

Cuentas	Debe	Haber
<b>-x-</b>		
Gasto por depreciación de Maquinaria (793,065.88/12)	66,088	
Depreciación acumulada de Maquinaria		66,088
Para registrar la depreciación del año		

Dado que en el reconocimiento inicial de la provisión por desmantelamiento se calculó el valor presente del desembolso estimado, al finalizar el año se debe realizar un asiento contable para actualizar la provisión, el cual se considera como un gasto financiero, el asiento contable sería el siguiente:

Cuentas	Debe	Haber
-x-		
Gastos financieros	1,114	
Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación de propiedad, planta y equipo		1,114

Por el resto de la vida útil del activo, se tendrá que registrar el asiento contable al finalizar el año, para la actualización de la provisión por desmantelamiento de la maquinaria. Detallamos los montos de los asientos contables que se tendrían que realizar hasta la finalización de la vida útil de la maquinaria, que sería hasta el año 2026. Mediante el registro de los asientos anuales se acumulará los US\$42,000 al finalizar la vida útil del bien.

Periodos	Año	Valor Actual	Gasto de Interés
0		24,765.88	
1	2015	25,880.34	1,114.46
2	2016	27,044.96	1,164.62
3	2017	28,261.98	1,217.02
4	2018	29,533.77	1,271.79
5	2019	30,862.79	1,329.02
6	2020	32,251.62	1,388.83
7	2021	33,702.94	1,451.32
8	2022	35,219.57	1,516.63
9	2023	36,804.45	1,584.89
10	2024	38,460.65	1,656.20
11	2025	40,191.38	1,730.73
12	2026	42,000.00	1,808.61

Este sería el tratamiento contable concerniente a la activación, depreciación de la maquinaria y actualización de la provisión por desmantelamiento, de acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad - NIC

El Reglamento para aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece que la depreciación de la propiedad planta y equipo se realizará de acuerdo a la técnica contable o a la duración de su vida útil. Para que el gasto sea deducible a efectos de determinación del impuesto a la renta, la depreciación de las maquinarias no podrá superar el 10% anual.

Dado que la Administración de la Compañía ha determinado que el bien generará beneficios económicos durante 12 años, este en consecuencia se depreciará a una tasa del 8.33% anual (100/12), lo cual no superaría la tasa máxima establecida en la normativa tributaria.

Sin embargo en La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece el tratamiento de la depreciación por la activación por desmantelamiento, el cual indica lo siguiente:

La depreciación correspondiente al valor activado por desmantelamiento será considerada como no deducible en el periodo en el que se registre contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que efectivamente se produzca el desmantelamiento y únicamente en los casos en que exista la obligación contractual para hacerlo

En consecuencia la depreciación anual correspondiente a la activación del monto por desmantelamiento será no deducible a efectos de determinación del impuesto a la renta durante los años que se deprecie, sin embargo la normativa tributaria nos da la facultad de poder reconocer el impuesto diferido que genera

dicha depreciación, y podrá ser utilizado cuando efectivamente se produzca el desmantelamiento, esto probablemente sería en el año en el cual el bien termine de depreciarse.

La actualización del gasto financiero que se realiza año a año no es capitalizable de acuerdo a la normativa contable, dicho gasto será no deducible y la diferencia será de tipo “permanente” por lo cual no podrá generar un impuesto diferido.

#### **4.2.4 Determinación del Impuesto diferido**

Para determinar la diferencia temporaria y el impuesto a la renta diferido del que trata la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 “Impuestos sobre las Ganancias”, (Aguilar Aguilar & Morán Gorozabel, 2015 (Disertación de Ingeniería en Auditoria y Contabilidad). Recuperada de Repositorio digital de la UCSG.) proponen seguir los siguientes pasos:

- a)** Determinar la base contable de la depreciación acumulada de la maquinaria.
- b)** Determinarla base fiscal de la depreciación acumulada de la maquinaria.
- c)** Determinar la diferencia temporaria entre las dos bases
- d)** Determinar el tipo de diferencia temporaria
- e)** Determinar la tasa impositiva
- f)** Determinar el activo o pasivo por impuesto diferido
- g)** Preparar el asiento de diario de registro del Activo o Pasivo por Impuesto Diferido.

A continuación analizamos punto a punto los pasos a seguir para la determinación del impuesto diferido:

- a) La **base contable** estará constituida por el total del costo activado de la maquinaria, el cual lo determinamos en US\$793,065.88, menos la depreciación acumulada al final de cada periodo, atribuible a dicha maquinaria, la cual ha sido determinada de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Periodos	Año	Depreciación Anual	Depreciación Acumulada
0			
1	2015	66,088.82*	66,088.82
2	2016	66,088.82	132,177.65
3	2017	66,088.82	198,266.47
4	2018	66,088.82	264,355.29
5	2019	66,088.82	330,444.12
6	2020	66,088.82	396,532.94
7	2021	66,088.82	462,621.76
8	2022	66,088.82	528,710.59
9	2023	66,088.82	594,799.41
10	2024	66,088.82	660,888.23
11	2025	66,088.82	726,977.06
12	2026	66,088.82	793,065.88

\*(793,065.88/12)

- b) La **base fiscal** estará constituida por el total del costo activado de la maquinaria, el cual lo determinamos en US\$793,065.88 menos la depreciación acumulada al final de cada periodo, atribuible a dicha maquinaria sin considerar el monto activado por desmantelamiento. De acuerdo a la normativa tributaria la depreciación atribuible al costo activado por desmantelamiento, será considerado como no deducible en los años que se registre contablemente, sin embargo la normativa

establece que se podrá reconocer un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento que efectivamente se realice el desmantelamiento, cuando exista obligación contractual de hacerlo.

Periodos	Año	Depreciación Anual	Depreciación Acumulada
0			
1	2015	64,025*	64,025
2	2016	64,025	128,050
3	2017	64,025	192,075
4	2018	64,025	256,100
5	2019	64,025	320,125
6	2020	64,025	384,150
7	2021	64,025	448,175
8	2022	64,025	512,200
9	2023	64,025	576,225
10	2024	64,025	640,250
11	2025	64,025	704,275
12	2026	64,025	768,300

\*(768,300/12)

En este caso tomamos como base a depreciar el monto de US\$768,300, que es igual al monto reconocido de la maquinaria US\$793,065.88 menos el valor actual por desmantelamiento US\$24,765.88, puesto que la depreciación atribuible al desmantelamiento será considerado como no deducible en el año que se registre, y que a su vez genera un impuesto diferido.

**c) La diferencia temporaria** se la obtendrá restando la depreciación acumulada al final de cada año de la base contable determinada en el literal a) menos la base fiscal determinada de conformidad a lo establecido en el literal b).

**d) El tipo de la diferencia temporaria** El monto de la depreciación atribuible al valor activado por desmantelamiento representan estimaciones que la LORTI no acepta como gasto deducible en los periodos que se genere dicha depreciación, pero que los admitirá como un gasto deducible en el futuro después de que efectivamente se haya realizado el desmantelamiento de la maquinaria. La diferencia temporaria es de tipo “Deducible” y se reconocerá un Activo por Impuesto a la Renta Diferido.

**e) La Tasa Fiscal,** los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse empleando las tasas fiscales que se espera sean de aplicación en el período en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas (y leyes fiscales) que al final del periodo sobre el que se informa hayan sido aprobadas o prácticamente terminado el proceso de aprobación. (Norma Internacional de Contabilidad 12, Impuestos a las Ganancias, 2012, p. 47)

De acuerdo a la normativa tributaria vigente, la tasa de impuesto a la renta para sociedades es del 22% y podrá llegar hasta el 25% cuando en la participación accionaria de la Compañía, este compuesto por personas naturales o jurídicas domiciliados en paraísos fiscal y regímenes de menor imposición., la cual se estima que dichas tasas estarán vigentes al finalizar la vida útil de la maquinaria.

Asumiendo que los accionistas de la compañías utilizadas en este ejercicio no se encuentran domiciliados en paraísos fiscales y regímenes de menor imposición, utilizaremos una tasa impositiva del 22% al finalizar cada uno de los periodos contables en donde se genere diferencias temporarias, para calcular los activos y pasivos por impuesto diferidos.

f) **El activo por Impuesto a la Renta Diferido** al 31 de Diciembre del 2015 se lo obtendrá multiplicando la diferencia temporaria de US\$2,064 por la tasa de Impuesto a la Renta para las personas jurídicas, que se estima estará vigente en el 2026, del 22%, lo que resulta en un Activo por Impuesto a la Renta Diferido de \$454.

g) **El Asiento de diario** para registrar el Activo por Impuesto a la Renta Diferido al 31 de Diciembre del 2014 es como sigue:

Detalle	Debe	Haber
-x-		
Activo por Impuesto a la Renta Diferido	454	
Gasto de Impuesto a la Renta Diferido		454
P/r el activo por impuesto a la renta diferido sobre la diferencia temporaria deducible		

A continuación presentamos el cuadro resumen de la determinación del activo por impuesto a la renta diferido:

Cuentas	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo de Diferencia	Tasa Impositiva	Impuesto Diferido Activo (Pasivo)
Activo Propiedad y Equipo	793,066	793,066				
(-) Depre. Acumulada de maquinaria	-66,089	-64,025	(2,064)	Deducible	22%	454

Cada año determinaremos la diferencia temporaria en función de la base contable acumulada que será igual al saldo acumulado de la depreciación acumulada menos la base fiscal que será igual a la depreciación acumulada sin considerar el monto por desmantelamiento, dado que los años de vida útil del bien es aceptable para ambas bases, las diferencias temporarias serán las mismas año a año, por ende se irá registrando año a año US\$454 hasta el 2016.

En primera instancia, analicemos el efecto de las nuevas disposiciones tributarias aplicables al año 2015 respecto a las disposiciones tributarias del año 2014, en relación a la determinación del impuesto a renta a pagar del año 2015.

<b>Conciliación Tributaria 2015</b>	<b>Normativa Tributaria</b>	
	<b>2014</b>	<b>2015</b>
<b>M.V.D.F S.A.</b>		
<b>Utilidad del Ejercicio</b>	<b>230,000</b>	<b>230,000</b>
<b>(-) Participación a trabajadores</b>	<b>(34,500)</b>	<b>(34,500)</b>
<b>(+) Gasto no deducible (interés)</b>	<b>1,114</b>	<b>1,114</b>
<b>(+) Gasto no deducible (depreciación)</b>	<b>2,064</b>	<b>2,064</b>
<b>= Base Imponible</b>	<b>198,678</b>	<b>198,678</b>
<b>22% Impuesto a la Renta a pagar</b>	<b>43,709</b>	<b>43,709</b>
<b>Gasto deducible en el futuro</b>	<b>0</b>	<b>2,064</b>

Como observamos en el cuadro comparativo, los cambios en la normativa tributaria para el año 2015 son favorables para las Compañías, dado que el gasto considerado como no deducible de US\$2,064 podrá ser recuperado en periodos posteriores cuando efectivamente se vende el inventario o se dé el autoconsumo. La compensación se logrará con la aplicación del impuesto diferido.

Se podría pensar que el monto es inmaterial pero si vemos desde el punto de vista global el gasto no deducible será por los próximos 11 años. La normativa

tributaria del año 2014 no establecía el tratamiento de la estimación inicial por desmantelamiento por lo cual, ciertas Compañías aplicaban un criterio “conservador” y consideraban el gasto no deducible como una diferencia “permanente” es decir no se esperaba la recuperación del valor. El impuesto a la renta a pagar resultó en US\$43,709 en ambas normativas.

Ahora es importante recordar que el gasto de impuesto a la renta es el resultado del impuesto a la renta a pagar más el impuesto a la renta diferido. Por lo cual a nivel de estado de pérdidas y ganancias el resultado se “equilibra” con la aplicación del impuesto diferido. El gasto del impuesto a la renta estará acorde a la utilidad generada contablemente.

Mediante el siguiente cuadro comparativo ilustramos la aplicación del impuesto diferido y la incidencia que tiene en la utilidad neta del ejercicio.

<b>Estado del resultado integral M.V.D.F S.A.</b>	<b>2015</b>	
	<b>Fiscal</b>	<b>Contable</b>
<b>Ganancia procedente de las operaciones</b>	<b>230,000</b>	<b>230,000</b>
15% Participación a trabajadores	(34,500)	(34,500)
Gasto por impuestos a las ganancias	<u>(43,709)</u>	<u>(43,255)*</u>
<b>Resultado integral total del año</b>	<b>151,791</b>	<b>152,245</b>

\*Impuesto a la renta corriente US\$43,709 menos Impuesto a la renta diferido US\$454

Como observamos en el cuadro comparativo, la aplicación de criterios del impuesto diferido nos arroja una utilidad neta contable de US\$152,245, mientras que con la aplicación de la normativa tributaria vigente en el año 2015 arroja una utilidad inferior de US\$151,791. La utilidad tributaria es menor dado que la depreciación por la estimación inicial de desmantelamiento es considerada como “no deducible” lo cual genera que mi base imponible se incremente y con ello se determina un mayor gasto de impuesto, mientras que por normativa contable el

gasto por impuesto a la renta queda acorde a los acontecimientos generados en el año 2015.

Ahora para continuar con el desenlace de la aplicación del impuesto diferido ilustramos el efecto a lo largo de la vida útil del bien (véase la tabla No.6), y también se muestra la compensación del impuesto diferido al año siguiente de la finalización del vida útil del bien, pues se estable que en el 2027, efectivamente se realizó el desmantelamiento.

En el análisis efectuado en la Tabla No.7, hemos ilustrado las utilidades netas de todos los periodos contables con relación a la vida útil del bien, como podemos observar, el total de las utilidades netas sin considerar el impuesto diferido es de US\$2,421,629, mientras que la utilidad total generada durante los periodos contables considerando los impuestos diferidos (véase la Tabla No. 6) es de US\$2,427,078, generando la diferencia de US\$5,449.

De acuerdo a lo indicado en el párrafo anterior, la aplicación del impuesto diferido genera un efecto positivo en la determinación de la utilidad neta por US\$5,449, producto del efecto impositivo de la estimación inicial por desmantelamiento de US\$24,768  $(5,449/0.22)$ .

## DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD NETA CONSIDERANDO LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

### AÑOS

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027
<b>Utilidad antes de impuesto</b>	<b>230,000</b>												
(-) 15% P.T Trabajadores	(34,500)	(34,500)	(34,500)	(34,500)	(34,500)	(34,500)	(34,500)	(34,500)	(34,500)	(34,500)	(34,500)	(34,500)	(34,500)
(+) Gasto no deducible*	1,114	1,165	1,217	1,272	1,329	1,389	1,451	1,517	1,585	1,656	1,731	1,808	-
(+) Gasto no deducible**	2,064	2,064	2,064	2,064	2,064	2,064	2,064	2,064	2,064	2,064	2,064	2,064	-
(-) Gasto deducible***	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-24,766
<b>= Base Imponible</b>	<b>198,678</b>	<b>198,729</b>	<b>198,781</b>	<b>198,836</b>	<b>198,893</b>	<b>198,953</b>	<b>199,015</b>	<b>199,081</b>	<b>199,149</b>	<b>199,220</b>	<b>199,295</b>	<b>199,372</b>	<b>170,732</b>
22% Impuesto a la renta	43,709	43,720	43,732	43,744	43,756	43,770	43,783	43,798	43,813	43,828	43,845	43,862	37,561
(+/-) Ajuste Impuesto diferido	-454	-454	-454	-454	-454	-454	-454	-454	-454	-454	-454	-454	5,449
<b>(=) Impuesto a las Ganancias</b>	<b>43,255</b>	<b>43,266</b>	<b>43,278</b>	<b>43,290</b>	<b>43,302</b>	<b>43,316</b>	<b>43,329</b>	<b>43,344</b>	<b>43,359</b>	<b>43,374</b>	<b>43,391</b>	<b>43,408</b>	<b>43,010</b>
<b>Utilidad Neta</b>	<b>186,745</b>	<b>186,734</b>	<b>186,722</b>	<b>186,710</b>	<b>186,698</b>	<b>186,684</b>	<b>186,671</b>	<b>186,656</b>	<b>186,641</b>	<b>186,626</b>	<b>186,609</b>	<b>186,592</b>	<b>186,990</b>

Tabla 7 Determinación de la utilidad neta considerando los impuestos diferidos.

Fuente: Autores.  
Elaborado: Autores

Gasto financiero (Actualización de la provisión)\*  
Gasto de depreciación por el desmantelamiento\*\*  
Gasto efectivamente realizado\*\*\*

## DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD NETA SIN CONSIDERAR LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

### AÑOS

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027
<b>Utilidad antes de impuesto</b>	<b>230,000</b>												
<b>(-) 15% P.T. Trabajadores</b>	(34,500)	(34,500)	(34,500)	(34,500)	(34,500)	(34,500)	(34,500)	(34,500)	(34,500)	(34,500)	(34,500)	(34,500)	(34,500)
<b>(+) Gasto deducible*</b>	1,114	1,165	1,217	1,272	1,329	1,389	1,451	1,517	1,585	1,656	1,731	1,808	-
<b>(+) Gasto deducible**</b>	2,064	2,064	2,064	2,064	2,064	2,064	2,064	2,064	2,064	2,064	2,064	2,064	-
<b>= Base Imponible</b>	<b>198,678</b>	<b>198,729</b>	<b>198,781</b>	<b>198,836</b>	<b>198,893</b>	<b>198,953</b>	<b>199,015</b>	<b>199,081</b>	<b>199,149</b>	<b>199,220</b>	<b>199,295</b>	<b>199,372</b>	<b>195,500</b>
22% Impuesto a la renta	43,709	43,720	43,732	43,744	43,756	43,770	43,783	43,798	43,813	43,828	43,845	43,862	43,010
<b>(=) Impuesto a las Ganancias</b>	<b>43,255</b>	<b>43,266</b>	<b>43,278</b>	<b>43,290</b>	<b>43,302</b>	<b>43,316</b>	<b>43,329</b>	<b>43,344</b>	<b>43,359</b>	<b>43,374</b>	<b>43,391</b>	<b>43,408</b>	<b>43,009</b>
<b>Utilidad Neta</b>	<b>186,291</b>	<b>186,280</b>	<b>186,268</b>	<b>186,256</b>	<b>186,244</b>	<b>186,230</b>	<b>186,217</b>	<b>186,202</b>	<b>186,187</b>	<b>186,172</b>	<b>186,155</b>	<b>186,138</b>	<b>186,990</b>

Tabla 8 Determinación de la utilidad neta sin considerar los impuestos diferidos.

Fuente: Autores.

Elaborado: Autores

Gasto financiero (Actualización de la provisión)\*

Gasto de depreciación por el desmantelamiento\*\*

### **4.3 Generación del Impuesto Diferido en la medición del Activo Biológico**

La actividad agrícola es la gestión, por parte de una entidad, de la transformación biológica de animales vivos o plantas ya sea para su venta, para generar productos agrícolas o para obtener activos biológicos adicionales (Norma Internacional de Contabilidad 41, Agricultura, 2012).

Los activos biológicos son los animales vivos y las plantaciones que son gestionados por una entidad para llevar una adecuada transformación biológica que comprende básicamente los procesos crecimiento, producción y procreación, con el fin de destinarlos para la venta, para la obtención de productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos adicionales.

Unas plantaciones de banano, un ternero nacido, el ganado de engorde o plantaciones de teca son algunos de los ejemplos de los denominados activos biológicos que lo largo de su vida sufren cambios biológicos. La gestión por parte de una entidad en lo que respecta a la parte financiera, hace que la actividad agropecuaria sea muy en particular, dado que es necesario reflejar financieramente las transformaciones biológicas que sufren los activos biológicos.

#### **4.3.1 Valoración Contable de los Activos Biológicos y Productos Agrícolas**

La NIC 41, es la normativa contable que establece los requerimientos a cumplir para el reconocimiento y tratamiento contable de los activos biológicos,

la norma da los lineamientos para la aplicación de los distintos métodos de mediciones financiera de los activos biológicos, así como también el tratamiento de las subvenciones que otorgan los gobiernos, relacionados a los activos biológicos.

La normativa, también es aplicable también a los productos agrícolas, los cuales son obtenidos de los activos biológicos que controla la entidad, pero solamente hasta el punto de cosecha o recolección, la normativa no trata el procesamiento de los productos agrícolas después de la cosecha o recolección. La normativa detalla algunas definiciones para el correcto tratamiento de los activos biológicos, los cuales detallamos a continuación:

- **La transformación biológica** corresponde a los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.
- La **cosecha o recolección** es la separación del producto del activo biológico del que procede, bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.
- **Valor razonable** es el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición. Es decir, un precio de salida.
- Los **costos de venta** son los costos incrementales directamente atribuibles a la venta del activo, excluyendo los costos financieros y el impuesto sobre las ganancias.

El siguiente cuadro proporciona varios ejemplos de los activos biológicos, productos agrícolas y productos que resultan del procesamiento después de la cosecha o recolección.

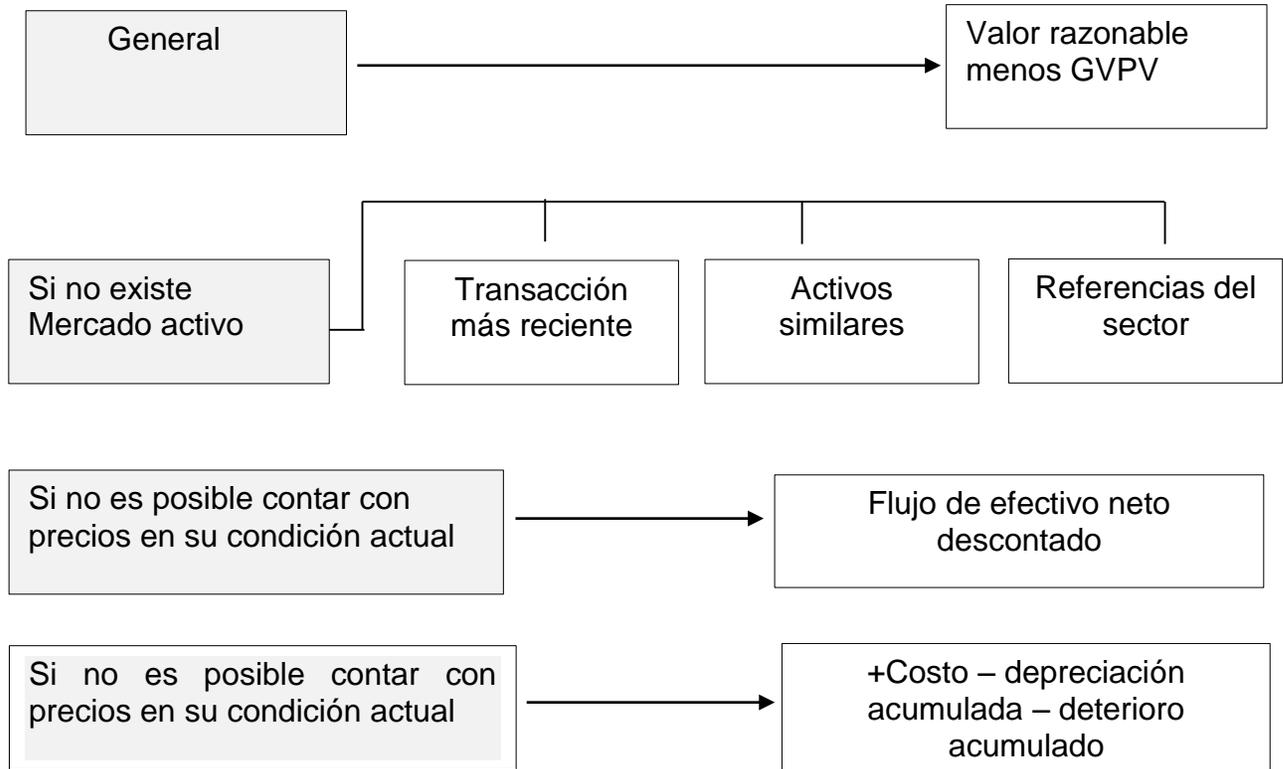
<b>Activo biológico</b>	<b>Producto Agrícola</b>	<b>Productos resultantes del procesamiento</b>
Ovejas	Lana	Hilo de lana
Arboles de una plantación forestal	Árboles Talados	Troncos, madera
Plantas	Caña cortada	Hilo de algodón
Ganado lechero	Leche	Queso
Cerdos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones
Arbustos	Hojas	Té, tabaco curado
Vides	Uvas	Vino

Una entidad deberá reconocer un activo biológico o un producto agrícola, cuando:

- a)** la entidad controle el activo como resultado de sucesos pasados;
- b)** sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados al activo biológico; y
- c)** el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de manera razonable.

Los activos biológicos deberán ser medidos, tanto en el reconocimiento inicial como al final de cada periodo contable, a su valor razonable menos los costos de venta, excepto cuando no exista la posibilidad de medir fiablemente

los activos biológicos a valor razonable, en dicho caso, la medición será al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro acumulada.



Gráficos 14 Valuación – Base contable

Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 41. Valuación Contable. Elaborado por: Autores.

Las ganancias o pérdidas surgidas en el reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos de venta y por un cambio en el valor razonable menos los costos de venta de un activo biológico deberán incluirse en la ganancia o pérdida neta del periodo en que aparezcan. (Norma Internacional de Contabilidad 41, Agricultura, 2012)

La valoración contable de los productos agrícolas, que hayan sido cosechados o recolectados de los activos biológicos, deben ser efectuada en el

momento de la cosecha o recolección a su valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta.

### **4.3.2 Valoración tributaria de los Activos Biológicos y Productos Agrícolas**

Por su parte la normativa tributaria prevé un tratamiento distinto en la valoración de los activos biológicos y productos agrícolas. De acuerdo al artículo innumerado a continuación del artículo 28 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece el siguiente tratamiento en la valoración de los activos biológicos y productos agrícolas:

1. Los ingresos y costos derivados de la aplicación de la normativa contable correspondiente al reconocimiento y medición de activos biológicos, medidos con cambios en resultados, durante su período de transformación biológica, deberán ser considerados en conciliación tributaria, como ingresos no sujetos de renta y costos atribuibles a ingresos no sujetos de renta; adicionalmente éstos conceptos no deberán ser incluidos en el cálculo de la participación a trabajadores, gastos atribuibles para generar ingresos exentos y cualquier otro límite establecido en la norma tributaria que incluya a estos elementos.
2. En el período fiscal en el que se produzca la venta o disposición del activo biológico, se efectuará la liquidación del impuesto a la renta, para lo cual se deberán considerar los ingresos de dicha operación y los costos reales acumulados imputables a dicha operación, para efectos de la determinación de la base imponible.
3. En el caso de activos biológicos, que se midan bajo el modelo de costo conforme la técnica contable, será deducible la correspondiente depreciación más los costos y gastos

directamente atribuibles a la transformación biológica del activo, cuando éstos sean aptos para su cosecha o recolección, durante su vida útil.

De acuerdo a la normativa tributaria, establece que los ingresos o pérdidas que surgen en la medición de los activos biológicos y productos agrícolas en su punto de cosecha o recolección a valor razonable menos los costos de venta, no serán considerados como ingresos o gastos sujetos de renta del periodo, por lo cual dispone que dichos ingresos y gastos deberán ser consideradas como partidas conciliatorias en la conciliación tributaria a efectos de determinación del impuesto a la renta. Los ingresos y gastos tributarán en el momento que efectivamente se produzca la venta del activo biológico, lo cual generará un impuesto diferido.

Mediante el siguiente caso práctico ejemplificamos la aplicación de la valoración contable y tributaria de los activos biológicos:

### 4.3.3 Caso Práctico

Una entidad que se dedica a la cría, faenamiento y venta de carne de ganado vacuno, al 01 de enero del 2015 posee un ganado de 900 animales de 3 años de edad y 850 de 2 años de edad. La entidad mantiene registrado a valor razonable el activo biológico de la siguiente manera:

<b>Edad</b>	<b>Cantidad</b>	<b>Precio Uni.</b>	<b>Total</b>
Animal de 3 años	900	240	216,000
Animal de 2 años	850	200	170,000
<b>Total</b>			<b>386,000</b>

El 1 de Junio del 2015 la entidad compró 450 animales de 4 años por un precio cotizado en el mercado de \$280, más \$2,500 por concepto de transporte y más el 1% sobre el precio de compra por concepto de comisiones.

Cuentas	Debe	Haber
-X-		
Activos Biológicos (450*300)	135,000	
Banco		135,000

Para registrar el gasto de transporte del ganado realizamos el siguiente asiento:

Cuentas	Debe	Haber
-X-		
Gasto de Transporte	2,500	
Banco		2,500

Para registrar el gasto de comisión del ganado realizamos el siguiente asiento:

Cuentas	Debe	Haber
-X-		
Gasto de comisión (135,000 * 1%)	1,350	
Banco		1,350

El 30 de noviembre nacieron 60 animales. Los precios referenciales del mercado para los animales que recién nacen son de US\$100. Para registrar contablemente los nacimientos de los animales realizamos el siguiente asiento:

<b>Cuentas</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b>-X-</b>		
Activo Biológico (60 * 100)	6,000	
Ganancia por nacimiento de ganado		6,000

Al 31 de diciembre del 2015 final del periodo contable, los valores razonables por unidad menos los costos estimados hasta el punto de venta del ganado en pie son como siguen:

<b>Edad</b>	<b>Cantidad</b>	<b>Precio Uni.</b>	<b>Total</b>
Animal de 4.6 años	450	370	166,500
Animal de 4 años	900	330	297,000
Animal de 3 años	850	290	246,500
Animal de 1 mes	60	130	7,800
		<b>Total</b>	<b>717,800</b>

Al 31 de diciembre del 2015, la entidad deberá realizar ajustes contables para registrar los cambios en el valor razonable de los activos biológicos. Los cambios se dan por el crecimiento que han tenido los animales a lo largo del año. Para realizar el ajuste contable por medición de activos biológicos a valor razonable, la entidad primeramente deberá comparar los registros iniciales contra la valoración al 31-12-2015.

<b>Edad</b>	<b>Valoración inicial</b>	<b>Valoración al 31-12-15</b>	<b>Diferencia</b>
Animal de 4.6 años	135,000	166,500	31,500
Animal de 4 años	216,000	297,000	81,000
Animal de 3 años	170,000	246,500	76,500
Animal de 1 mes	6,000	7,800	1,800
<b>Total</b>	<b>527,000</b>	<b>717,800</b>	<b>190,800</b>

Lo animales que al 01-01-2015 tenían 3 y 2 años, al 31-12-2015 pasan a cumplir 4 y 3 años respectivamente. Los animales que se adquirieron en Junio del 2015, al 31 de diciembre del 2015 pasan tener una edad de 4.6 años. Los animales que nacieron en el mes de noviembre pasan a cumplir un mes de edad. Como podemos apreciar en el cuadro comparativo, podemos determinar que la entidad necesita realizar ajustes contables para hacer un alcance al valor razonable menos los costos de venta a la fecha de terminación del periodo contable.

La entidad deberá realizar el siguiente asiento contable con afectación a resultados del ejercicio para poder medir los activos biológicos a valor razonable:

<b>Edad</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b>Activo Biológico</b>		190,800	
Animal de 4.6 años	31,500		
Animal de 4 años	81,000		
Animal de 3 años	76,500		
Animal de 1 mes	1,800		
<b>Ganancia en valor razonable</b>			190,800

Con este asiento contable dejamos valorado el activo biológico a valor razonable menos los costos de venta. La ganancia por cambio del valor razonable

más la ganancia por el nacimientos de activos biológicos menos los gastos del periodo generará la utilidad del ejercicio. A continuación vemos un resumen del movimiento del activo biológico:

<b>Movimiento</b>	<b>US\$</b>
<b>Activo Biológico 2015</b>	
<b>Saldo en libros al 01-01-15</b>	<b>386,000</b>
(+) Incremento en compras	135,000
(+) Incremento en nacimientos	6,000
(+) Ganancia surgida por cambios en el valor razonable	190,800
<b>= Saldo en libros al 31-12-15</b>	<b>717,800</b>

Ahora si vemos el tratamiento del activo biológico desde el punto de vista tributario, en el 2015 no existiría ganancia por ajuste a valor razonable ni por nacimiento del activo biológico, dado que la normativa tributaria prevé que cuando el activo biológico sea efectivamente vendido se procederá a reconocer el ingreso.

La diferencia entre el tratamiento contable y tributario dan paso a la generación del impuesto diferido, dado que para el tratamiento contable existe un ganancia en el periodo 2015 mientras que para la normativa tributaria la ganancia o pérdida será generada en el momento de la venta, dicha venta se da en un periodo posterior al año 2015.

#### 4.3.4 Determinación del impuesto diferido

La entidad deberá realizar los siguientes pasos para determinar y contabilizar el impuesto diferido:

- a) La **base contable** del activo biológico estará constituida por el saldo total al 31 de diciembre del 2015, el cual lo determinamos en US\$717,800, la base contable del pasivo por participación a trabajadores es de US\$32,177 de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.
- b) La **base fiscal** del activo biológico estará constituida por el saldo total al 31 de diciembre del 2015 (US\$717,800) menos el ajuste a valor razonable (US\$190,800) y menos la adición del activo biológico por nacimiento (US\$6,000) el cual totaliza en US\$521,000. Mientras que la base fiscal de la participación a trabajadores es de US\$2,657, de conformidad a la LORTI.
- c) La **diferencia temporaria** se determinará restando la base contable determinada en el literal a), menos la base fiscal determinada de conformidad a lo establecido en el literal b).
- d) El **tipo de la diferencia temporaria** La diferencia temporaria del activo biológico es de tipo "Imponible", mientras que la diferencia temporaria de la participación a trabajadores por pagar es de tipo deducible.
- e) **La Tasa Fiscal**, De acuerdo a la normativa tributaria vigente, la tasa de impuesto a la renta para sociedades es del 22% y podrá llegar hasta el 25% cuando en la participación accionaria de la Compañía, este compuesto por personas naturales o jurídicas domiciliados en paraísos fiscal y regímenes de menor imposición.

Asumiendo que los accionistas de la compañías utilizadas en este ejercicio no se encuentran domiciliados en paraísos fiscales y regímenes de menor imposición, utilizaremos una tasa impositiva del 22% al finalizar cada uno de los periodos contables en donde se genere diferencias temporarias, para calcular los activos y pasivos por impuesto diferidos.

- f) El **pasivo por Impuesto a la Renta Diferido** al 31 de Diciembre del 2015 se lo obtendrá multiplicando la diferencia temporaria de US\$167,290 por la tasa de Impuesto a la Renta para las personas jurídicas, que se estima estará vigente en el transcurso de las operaciones, del 22%, lo que resulta en un pasivo por Impuesto a la Renta Diferido de \$36,802.
- g) El **Asiento de diario** para registrar el Pasivo por Impuesto a la Renta Diferido al 31 de Diciembre del 2015 es como sigue:

Detalle	Debe	Haber
-x-		
Gasto de Impuesto a la Renta Diferido	36,802	
Pasivo por impuesto a la Renta Diferido		36,802
P/r pasivo por impuesto a la renta diferido sobre la diferencia temporaria imponible		

A continuación presentamos el cuadro resumen de la determinación del pasivo por impuesto diferido:

Cuentas	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Tipo de Diferencia	Tasa Impositiva	Impuesto Diferido Activo Pasivo
<b>ACTIVO</b>						
Activo biológico	717,800	521,000	196,800	Imponible	22%	43,296
<b>PASIVO</b>						
Participación a trabajadores	(32,177)	(2,656)	(29,519)	Deducible	22%	(6,494)
<b>(=) Total</b>	<b>749,977</b>	<b>523,657</b>	<b>167,290</b>	<b>Imponible</b>	<b>22%</b>	<b>36,802</b>

Con el registro contable del pasivo por impuesto diferido damos paso a la elaboración de la conciliación tributaria, de acuerdo a la normativa tributaria vigente al 2015 la ganancia por cambio en el valor razonable de los activos biológicos y los nacimientos deben considerarse como “ingresos no sujetos de renta” y los costos y gastos atribuibles a “ingresos no sujetos de renta” serán no deducibles: además éstos conceptos no deben ser considerados en el cálculo de la participación a trabajadores, gastos atribuibles para generar ingresos exentos y cualquier otro límite establecido en la norma tributaria que incluya a estos elementos.

La normativa tributaria vigente en el año 2014, no establecía el tratamiento de los ajustes a valor razonable de los activos biológicos. Las Compañías optaban diferentes criterios al momento determinar la utilidad o pérdida tributaria. Ciertas Compañías utilizaban criterios tributario “conservadores” por lo cual determinaban que los ingresos procedentes por ajustes a valor razonable eran tributados en el periodo en el cual se generaban; otras Compañías utilizaban un criterio tributario “liberal” por lo cual determinaban que los ingresos procedentes por ajustes a valor razonable se los consideraba en la conciliación tributaria como ingresos no sujetos a renta, y se tributaban cuando se hacía efectiva la venta de los activos biológicos.

En primera instancia, analicemos el efecto de las nuevas disposiciones tributarias aplicables al año 2015 respecto a las disposiciones tributarias del año 2014, en relación a la determinación del impuesto a renta a pagar. En el ejemplo que presentamos a continuación utilizaremos el criterio tributario “conservador” respecto a los cálculos del año 2014. Mediante el siguiente cuadro comparativo ilustramos el efecto en la determinación del impuesto fiscal:

<b>Conciliación Tributaria 2015</b>	<b>Normativa Tributaria</b>	
	<b>2014</b>	<b>2015</b>
<b>Hacienda XYZ, S.A.</b>		
<b>Utilidad del Ejercicio</b>	<b>214,510</b>	<b>214,510</b>
(-) Ingreso por cambio en el valor razonable	0	(190,800)
(-) Ingreso por nacimiento	0	(6,000)
<b>Base de cálculo de participación a trabajadores</b>	<b>214,510</b>	<b>17,710</b>
<b>15% Participación a trabajadores</b>	<b>32,177</b>	<b>2,656</b>
<b>Utilidad del Ejercicio</b>	<b>214,510</b>	<b>214,510</b>
(-) Participación a trabajadores	(32,177)	(2,656)
(-) Ingreso por cambio en el valor razonable	0	(190,800)
(-) Ingreso por nacimiento	0	(6,000)
= Base Imponible	<u><b>182,333</b></u>	<u><b>15,054</b></u>
<b>22% Impuesto a la Renta a pagar</b>	<b>40,113</b>	<b>3,312</b>

Como observamos en el cuadro comparativo, los cambios en la normativa tributaria para el año 2015 son favorables en tema económico y de flujo para las Compañías, dado que el impuesto a la renta a pagar resultó en US\$36,801 menos a pagar respecto a la comparativa con las disposiciones aplicables al año 2014, puesto que la ganancia será tributable en el momento que efectivamente sea vendido el activo biológico.

Ahora es importante recordar que el gasto de impuesto a la renta es el resultado del impuesto a la renta a pagar más el impuesto a la renta diferido. Por lo cual, a nivel de estado de pérdidas y ganancias el resultado se “equilibra” con la aplicación del impuesto diferido. El gasto del impuesto a la renta estará acorde a la utilidad generada contablemente.

Mediante el siguiente cuadro comparativo ilustramos la aplicación del impuesto diferido y la incidencia que tiene en la utilidad neta del ejercicio.

<b>Estado del resultado integral Hacienda XYZ, S.A.</b>	<b>2015</b>	
	<b>Fiscal</b>	<b>Contable</b>
<b>Ganancia procedente de las operaciones</b>	<b>214,510</b>	<b>214,510</b>
15% Participación a trabajadores	(2,656)	(32,176)
Gasto por impuesto a la renta corriente	(3,312)	(3,312)
Gasto por impuesto a la renta diferido		(36,802)
<b>Resultado integral total del año</b>	<b>208,542</b>	<b>142,220</b>

Como observamos en el cuadro comparativo, la aplicación de criterios del impuesto diferido nos arroja una utilidad neta contable de US\$142,220, mientras que con la aplicación de la normativa tributaria vigente en el año 2015 arroja una utilidad superior de US\$208,542. La utilidad tributaria es superior dado que los ingresos por cambios a valor razonable son ingresos no sujetos a renta en el periodo 2015, y el gasto por participación a trabajadores será determinado cuando se haga efectiva la venta de los activos biológicos, mientras que por normativa contable el ingreso ya se encuentra realizado y por lo tanto los gastos de impuesto a la renta y participación a trabajadores debe reconocerse con base a los ingresos ya realizados.

Ahora para continuar con el desenlace de la aplicación del impuesto diferido mencionamos que la entidad en enero del año 2016 vende todos los

activos biológicos a valor razonable, en el cual fue determinado al término del año 2015. La entidad en lo que va del año 2016 no tuvo otro tipo de ingresos

<b>Conciliación Tributaria 2016</b>		
<b>Hacienda XYZ, S.A.</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Contable</b>
<b>Utilidad del Ejercicio</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
(+) Ingreso por cambio en el valor razonable	190,800	0
(+) Ingreso por nacimiento	6,000	0
<b>Base de cálculo de participación a trabajadores</b>	<b>196,800</b>	<b>0</b>
<b>15% Participación a trabajadores</b>	<b>29,520</b>	<b>0</b>
<b>Utilidad del Ejercicio</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
(-) 15% Participación a trabajadores	(29,520)	0
(+) Ingreso por cambio en el valor razonable	190,800	
(+) Ingreso por nacimiento	6,000	0
= Base Imponible	<u>167,280</u>	<u>0</u>
<b>22% Impuesto a la Renta a pagar</b>	<b>36,802</b>	<b>0</b>

Como observamos en el cuadro comparativo, en el año 2016 de acuerdo a la normativa tributaria se hace “efectiva” la venta de los activos biológicos por lo tanto el ingreso ya es considerado como renta gravable y además dicho ingreso ya es considerado para el cálculo del 15% correspondiente a participación a trabajadores. En la parte contable resulta un impuesto a pagar de US\$0 y una participación a trabajadores de US\$0, dado que los ingresos ya fueron considerados en el periodo pasado.

Como evidenciamos en el cuadro comparativo de la conciliación tributaria 2016 hemos determinado que fiscalmente existe un impuesto a pagar de US\$36,802. Que contablemente se registraría de la siguiente forma:

Detalle	Debe	Haber
Gasto de impuesto a la renta	36,802	
Impuesto a la renta por pagar		36,802
P/r pasivo por impuesto a la renta a pagar 2016		

Para poder regularizar el gasto de impuesto a la renta debemos liquidar la cuenta del pasivo por impuesto diferido que al año 2015 se acumuló en US\$36,802, lo cual generaría que al final del periodo contable la Compañía registre contablemente un impuesto a las ganancias de US\$0 este resultado es concerniente a la realidad económica del a Compañía, dado que contablemente no hay ingresos reconocidos por lo cual no debería existir un gasto asociado. Para la liquidación del pasivo por impuesto diferido realizamos el siguiente asiento contable:

Detalle	Debe	Haber
-x-		
Pasivo por impuesto a la Renta Diferido	36,802	
Gasto de Impuesto a la Renta		36,802
P/r liquidación del impuesto a la renta diferido		

Mediante el siguiente cuadro comparativo ilustramos la aplicación del impuesto diferido y la incidencia que tiene en la utilidad neta del ejercicio del año 2016.

Estado del resultado integral Hacienda XYZ, S.A.	2016	
	Fiscal	Contable
<b>Ganancia procedente de las operaciones</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
15% Participación a trabajadores	(29,520)	0
Gasto por impuestos a la renta diferido	(36,802)	(36,802)
Gasto por impuesto a la renta diferido	<u>          </u>	<u>36,802</u>
<b>Resultado integral total del año</b>	<b>(66,322)</b>	<b>0</b>

El resultado contable nos da una utilidad de US\$0, dado que el impuesto y la participación correspondientes al ingreso por cambios en el valor razonable en los activos biológicos ya fueron considerados en el periodo contable 2015. En el año 2016, tributariamente ya se cumplen los requisitos para poder liquidar el impuesto a la renta y el gasto por participación a trabajadores. Como podemos observar la aplicación del impuesto diferido determina un resultado neto acorde a la realidad económica y genera una información más fiable de los resultados del ejercicio. Sin la aplicación del impuesto diferido la Compañía hubiese registrado un pérdida de US\$66,322 y no sería razonable en relación con las actividades desarrolladas en el año 2016.

#### **4.3.5 Conclusión**

La aplicación del impuesto a la renta diferido en la valoración de los activos biológicos nos dio como resultado un impuesto a las ganancias acorde a los ingresos contables que la Compañía ha obtenido los periodos 2015 y 2016. Por lo cual la ganancia neta del periodo no sufre efectos por la aplicación de la normativa tributaria en la valoración de los activos biológicos.

## **4.4 Generación del Impuesto diferido por el ajuste a valor neto de realización en inventarios.**

### **4.4.1 Introducción**

Los inventarios son aquellos bienes que una entidad posee y controla con el afán de ser vendidos en el ciclo normal de sus actividades, también son aquellos bienes que se encuentran en un ciclo de producción con la finalidad de crear un producto terminado que será destinado a la comercialización y con una última definición tenemos que son aquellos bienes en forma de materiales o suministros que serán consumidos durante el desarrollo de las actividades.

Las entidades adquieren o producen inventarios con la finalidad de comercializarlos a terceros y obtener un margen de ganancia. Las entidades incurren en desembolsos de efectivo al adquirir, controlar, almacenar y vender los inventarios. En ocasiones al disponer de los inventarios puede resultar en una pérdida monetaria para la entidad.

Los cambios en las regulaciones de mercados, disposiciones arancelarias, efectos de la economía y cambios tecnológicos son algunos de las razones por la cual se podría generar pérdida en el valor de los inventarios. Es de gran importancia para las entidades prever este tipo de situaciones que pueden generar problemas económicos, dado que al no poder obtener un margen de ganancia en la venta o al no poder venderlos normalmente en el mercado se verían afectadas en las entradas de flujos en la entidad.

#### 4.4.2 Valoración Contable de los Inventarios de acuerdo a NIIF

La NIC 2, es la normativa contable que establece los requerimientos a cumplir para el reconocimiento y tratamiento contable de los inventarios, la norma da los criterios de aquellos costos que deben ser incorporados como inventarios. La norma suministra información de cómo valorar correctamente los inventarios en caso de que estos pierdan valor económico.

La Nic 2 detalla algunas definiciones para el correcto entendimiento de la valoración de los inventarios, los cuales detallamos a continuación:

- **Valor neto realizable** es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.
- **Valor razonable** es el precio que sería percibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción no forzada entre participantes del mercado en la fecha de medición.

#### Costos de adquisición

El costo de adquisición de los Inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.

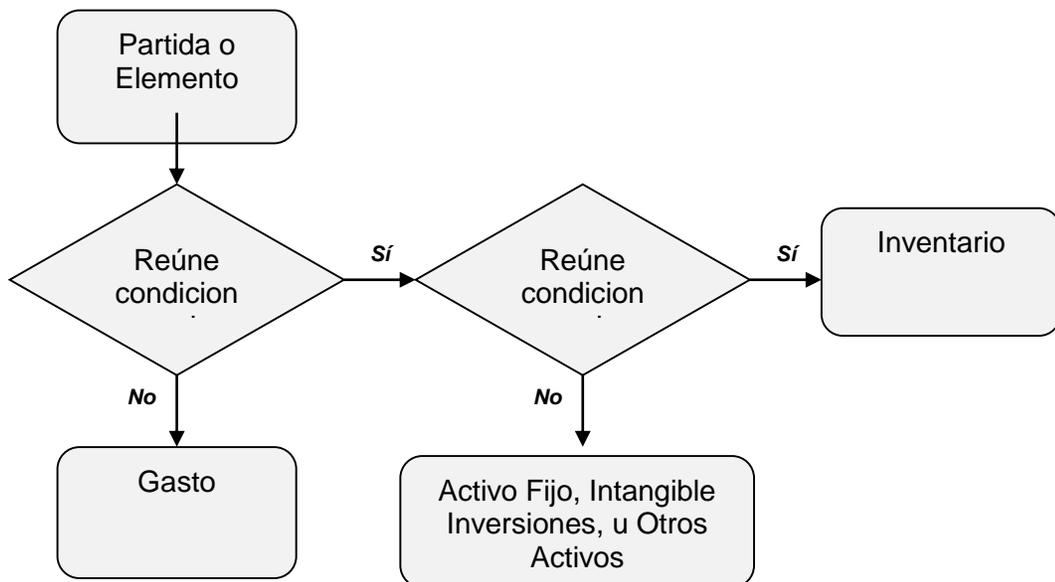
## Costos de transformación

Los costos de transformación de los Inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una parte, calculada de forma proporcional, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados.

## Otros costos

En el cálculo del costo de los Inventarios, se incluirán otros costos, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales.

El reconocimiento de una partida como Inventario lo resumimos en el siguiente esquema:



Gráficos 15 Valor contable de Inventarios de acuerdo a NIFF  
Fuente: Norma Internacional Información Financiera

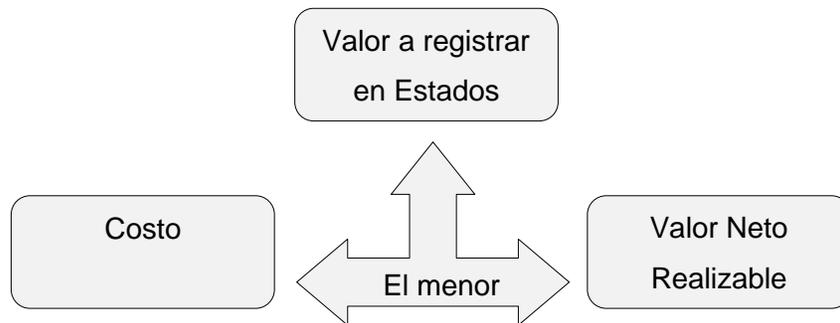
## Valor Neto de Realización

El costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han caído. Asimismo, el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo, hasta que el costo sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben registrarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso (Norma Internacional de Contabilidad 2, párrafo 28).

De acuerdo (Aguilar Aguilar & Morán Gorozabel, 2015 (Disertación de Ingeniería en Auditoría y Contabilidad). Recuperada de Repositorio digital de la UCSG.) establece que la entidad al final de cada periodo sobre el que se informa deberá evaluar la correcta valoración de los inventarios de acuerdo a lo siguiente:

- La entidad deberá comparar el importe en libros de cada una de las partidas del inventario con su precio de venta menos los costos de terminación y venta.
- Si al compararse el importe en libros del inventario con el precio de venta se observa que el valor neto de realización es menor que el importe en libros, se deberá entender que ese inventario ha sufrido un deterioro de su valor; por lo que la entidad deberá reducir el importe en libros del inventario (o grupo) a su precio de venta menos los costos de terminación y venta.

En resumen, la valoración de los Inventarios se resume en el siguiente esquema:



Gráficos 16 VNR de Inventarios  
Fuente: Norma Internacional Información Financiera

#### **4.4.3 Valoración tributaria del Inventario respecto al valor neto de realización**

De acuerdo al Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que las pérdidas por deterioro parcial producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se produzca la venta o autoconsumo del inventario.

Mediante el siguiente caso práctico ejemplificamos la aplicación de la valoración contable y tributaria de los inventarios y la generación del impuesto diferido por al ajuste de inventarios a valor neto de realización:

#### **4.4.4 Caso practico**

La Compañía multinacional Smart Center S.A., en Agosto 20 del año 2014 solicitó un pedido a una empresa canadiense para comprarle 5.000 computadoras de escritorio marca Dell cuyo costo unitario es de \$600, las condiciones de venta eran FOB puerto de embarque (“Free On Board”), con Letras a 90 y 120 días. Por los días de crédito, el proveedor cobró intereses por el monto de \$7,500 pagaderos en la última Letra.

La mercadería fue embarcada hacia Guayaquil el 10 de septiembre del 2015 y llegó a este puerto el 30 de Octubre del 2015. El flete y el seguro pagados al contado para traer dicha mercadería fueron de \$23,000 y \$9,000 (dichos montos no incluyen impuestos), respectivamente. Asimismo, los derechos aduaneros y salvaguardias fueron de \$765,000. Por último, el agente de aduana cobró una comisión de \$8,000 (no incluye impuestos).

#### **Información adicional**

- El plazo de las Letras rigen a partir de la fecha de llegada de la mercadería a Guayaquil.
- Después de llegada la mercadería el 08 de enero del 2015 se tuvo que alquilar un local para su almacenamiento, pues había ciertos retrasos con la campaña promocional del producto. El alquiler fue durante 2 meses y su costo total fue de \$10,000 más impuestos.
- El precio de venta unitario que se fijó para esta mercadería fue de \$858.
- Los gastos asociados para poder vender estos productos eran del 3% por comisión y \$15 por unidad por concepto de fletes.

- Hasta el mes de diciembre del 2015 se vendieron 2.000 unidades de estos productos al precio de venta fijado, pero después no se vende nada más, pues por condiciones de mercado, el precio de venta de estos productos se establecieron a \$30 por unidad, sin que la empresa bajara sus precios.

#### 4.4.5 Desarrollo caso práctico

Para determinar el costo unitario y total de la mercadería, debemos tener en cuenta qué costos y gastos incurridos en la importación de la mercadería son capitalizables de acuerdo a la NIC 2. El detalle del costo total de la mercadería se muestra a continuación:

Concepto	Monto
FOB (5,000 * 600)	3,000,000
+ Flete	23,000
+ Seguro	9,000
+ Derechos aduaneros	765,000
+ Comisión agente de aduana	8,000
<b>Total</b>	<b>3,805,000</b>

De esta forma, el valor a registrar en la cuenta Inventarios el 10 de septiembre del 2015 totaliza US\$3,805,000. Según el párrafo 10 de la NIC 23, los \$7,500 de interés por los días de crédito no forman parte del costo. Por último, el alquiler del almacén por \$10,000 no es capitalizable a los Inventarios, según el párrafo 16 de la NIC 2. Como se adquirieron 5.000 unidades, el costo unitario sería de \$761 ( $\$3,805,000 / 5.000$ ). A continuación realizamos los respectivos asientos de diario:

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
10-09-15	-x-			
	<u>Importaciones en tránsito</u>		3,032,000	
	Fob	3,000,000		
	Seguro	9,000		
	Flete	23,000		
	<u>Banco</u>			32,000
	<u>Proveedores del exterior</u>			3,000,000
	P/r importación en tránsito			

Fecha	Cuentas	Parcial	Debe	Haber
30-10-15	-x-			
	<u>Importaciones en tránsito</u>		773,000	
	Derechos arancelarios	765,000		
	Comisión agente aduanero	8,000		
	<u>IVA 12%</u>		960	
	<u>Banco</u>			773,960
	P/r gastos de importación y aranceles			

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
30-10-15	-x-		
	<u>Inventario</u>	3,805,000	
	Computadoras (5,500 *761)		
	<u>Importaciones en tránsito</u>		3,805,000
	P/r ingreso de mercadería a inventarios		

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
30-10-15	-x-		
	Gasto de alquiler	10,000	
	Bancos		10,000
	P/r gasto en alquiler de bodega		

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
31-12-15	-x-		
	Gasto Financiero	7,500	
	Bancos		7,500
	P/r gasto financiero en adquisición de inventarios		

Hasta el mes de diciembre del año 2015 se vendieron 2,000 unidades a un precio de venta de US\$875 más I.V.A. A continuación mostramos los asientos contables resumidos de las ventas así como también el registro del costo de venta:

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
31-12-15	-x-		
	Cuentas por cobrar comercial	1,960,000	
	Ventas		1,750,000
	IVA 12%		210,000
	P/r Ventas de 2,000 computadoras		

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
31-12-15	-x-		
	Costo de venta	1,522,000	
	Inventarios		1,522,000
	P/r costo de productos vendidos		

Para valorar a los inventarios correctamente las NIIF exigen comparar su Costo registrado en Libros contra el Valor Neto Realizable, quedando reflejado en los Estados Financieros el menor entre estos dos. Recordemos que el Valor Neto Realizable es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal

de la explotación, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

A la fecha de reporte resulta que el inventario se ha visto afectado con un deterioro en su valor debido a una reducción de la demanda del producto. Después de una exhaustiva investigación y análisis, se estimó que el precio de venta unitario sería establecido en aproximadamente \$770.

Puesto que es mercancía terminada, no habrá que considerar los costos estimados para terminar su producción. No obstante debemos incluir dentro de los cálculos los gastos en que se debe incurrir para llevar a cabo su venta, a saber, el 3% de comisión (sobre el precio de venta) y \$15 por unidad por concepto de fletes. Los cálculos se resumen a continuación

<b>Concepto</b>	<b>Monto</b>
Precio estimado de venta	770
(-) Comisión 3%	26
(-) Transporte	15
<b>= Valor Neto de realización</b>	<b>729</b>

Dado a las condiciones del mercado, el precio de la computadora bajó lo que hace necesario evaluar el Valor Neto Realizable (VNR) del Inventario. Una vez determinado el Valor Neto de Realización, procedemos a compararlo con el costo que se encuentra registrado en libros. Si el costo en libros es superior al valor neto de realización se deberá realizar los respectivos ajustes.

Concepto	Monto
Costo Unitario	761
Valor Neto de realización	729
= Pérdida Unitaria	32
Inventario final (5,000-2,000 un.)	3,000
<b>Ajuste por VNR (En US\$)</b>	<b>96,000</b>

En esta comparación el Valor Neto Realizable es menor que su Costo en Libros, razón por la cual deberá ajustar el saldo de la cuenta Inventarios. Para cuantificar el ajuste (pérdida total) debemos multiplicar la pérdida unitaria por el número de unidades “stockeadas” (no vendidas). Así:  $3.000 \times \$32 = \$96,000$ . Expresado en asientos contables sugeridos tenemos:

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
31-12-15	-x-		
	Gasto por ajuste de inventario al VNR	96,000	
	Estimación acum. por VNR		96,000
	P/r ajuste de inventario a valor neto de realización		

Observe que el “Gasto por ajuste de inventario al VRN” representa un gasto del ejercicio, y que su contrapartida es una contracuenta de activo (cuenta de valuación) que denominamos “Estimación acumulada por VNR”. Nótese que no abonamos directamente a la cuenta principal de Inventarios, pues no es una operación completamente realizada, sino una estimación. Esta provisión se presentará en el Estado de Situación Financiera disminuyendo la cuenta de Inventarios (también podría denominarse “Provisión para desvalorización de Inventarios”).

El ajuste por Valor Neto de Realización tiene afectación a cuentas de estado de resultados, por tal razón es necesario determinar el impuesto diferido que genera dicho ajuste. De acuerdo a la normativa tributaria vigente al año 2015 establece que los ajustes por Valor Neto de Realización serán no deducibles en el año que se realice y serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, la normativa da la posibilidad de reconocer un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se produzca la venta o autoconsumo del inventario.

#### **4.4.6 Determinación del impuesto diferido por VNR**

A continuación analizamos punto a punto los pasos a seguir para la determinación del impuesto diferido

- a) La **base contable del inventario** estará constituida por el saldo total del inventario al 31 de diciembre del 2015 de US\$2,283,000 menos la estimación de inventarios por valor neto de realización determinada de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera de US\$96,000, lo que resultaría en un inventario neto de US\$2,187,000.
  
- b) La **base fiscal del inventario** estará constituida por el saldo total del inventario al 31 de diciembre del 2015 de US\$2,283,000 y una estimación de inventario por valor neto de realización de cero.
  
- c) La **diferencia temporaria entre las dos bases** se la obtendrá restando de la base contable del inventario de US\$2,187,000, la base fiscal del inventario de US\$2,283,000 lo que resulta en una diferencia temporaria de US\$96,000.

**d) El tipo de la diferencia temporaria** está dado por el impacto que la diferencia tenga en las declaraciones de impuesto a la renta de los periodos futuros. Los US\$96,600 de diferencia temporaria representan estimación de inventarios por valor neto de realización que la LORTI no acepta como gasto deducible en el periodo corriente, pero que los admitirá como un gasto deducible en el futuro después de que el inventario se haya vendido, auto consumido, según lo establecido por la LORTI.

La diferencia temporaria es de tipo “Deducible” ya que en periodos futuros podrá ser considerado como un gasto deducible.

**e) La Tasa Fiscal,** De acuerdo a la normativa tributaria vigente, la tasa de impuesto a la renta para sociedades es del 22% y podrá llegar hasta el 25% cuando en la participación accionaria de la Compañía, este compuesto por personas naturales o jurídicas domiciliados en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición.

Asumiendo que los accionistas de la compañía utilizada en este ejercicio no se encuentran domiciliados en paraísos fiscales y regímenes de menor imposición, utilizaremos una tasa impositiva del 22% al finalizar cada uno de los periodos contables en donde se genere diferencias temporarias, para calcular los activos y pasivos por impuesto diferidos.

**f) El activo por Impuesto a la Renta Diferido** al 31 de Diciembre del 2015 se lo obtendrá multiplicando la diferencia temporaria de US\$96,000 por la tasa de Impuesto a la Renta para las personas jurídicas, que se estima

estará vigente en el transcurso de las operaciones, del 22%, lo que resulta en un activo por Impuesto a la Renta Diferido de \$21,120.

**g) El Asiento de diario** para registrar el Pasivo por Impuesto a la Renta Diferido al 31 de Diciembre del 2015 es como sigue:

Detalle	Debe	Haber
<b>-X-</b>		
<u>Activo por impuesto a la Renta Diferido</u>	21,120	
<u>Gasto de Impuesto a la Renta Diferido</u>		21,120
P/r activo por impuesto a la renta diferido sobre la diferencia temporaria deducible		

Un formato de papel de trabajo que puede ser utilizado para la aplicación de la NIC 12 es como sigue:

Cuentas	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo de Diferencia	Tasa Impositiva	Impuesto Diferido Activo (Pasivo)
<b>ACTIVO</b>						
Inventario	2,283,000	2,283,000				
(-) Estimación por VNR	(96,000)	0	(96,000)	Deducible	22%	21,120
<b>(=) Total</b>	<b>2,187,000</b>	<b>2,283,000</b>	<b>(96,000)</b>	<b>Deducible</b>	<b>22%</b>	<b>21,120</b>

Con el registro contable del activo por impuesto diferido damos paso a la elaboración de la conciliación tributaria, de acuerdo a la normativa tributaria vigente al 2015 el ajuste por valor neto de realización será considerada como no deducible en el periodo en que se genere, sin embargo la normativa tributaria da la posibilidad de registrar el impuesto diferido por la diferencia temporaria entre

la base fiscal y contable. El impuesto diferido podrá ser liquidado en el momento que se produzca la venta o autoconsumo de los inventarios evaluados.

En primera instancia, analicemos el efecto de las nuevas disposiciones tributarias aplicables al año 2015 respecto a las disposiciones tributarias del año 2014, en relación a la determinación del impuesto a renta a pagar del año 2015.

<b>Conciliación Tributaria 2015</b>	<b>Normativa Tributaria</b>	
	<b>2014</b>	<b>2015</b>
<b>Smart Center S.A.</b>		
<b>Utilidad del Ejercicio</b>	<b>150,000</b>	<b>150,000</b>
<b>(-) Participación a trabajadores</b>	<b>(22,500)</b>	<b>(22,500)</b>
<b>(+) Gasto no deducible: VNR</b>	<b>96,000</b>	<b>96,000</b>
<b>= Base Imponible</b>	<b>223,500</b>	<b>223,500</b>
<b>22% Impuesto a la Renta a pagar</b>	<b>49,170</b>	<b>49,170</b>
<b>Gasto deducible en el futuro</b>	<b>0</b>	<b>96,000</b>

Como observamos en el cuadro comparativo, los cambios en la normativa tributaria para el año 2015 son favorables para las Compañías, dado que el gasto considerado como no deducible de US\$96,000 podrá ser recuperado en periodos posteriores cuando efectivamente se vende el inventario o se dé el autoconsumo, la compensación se logrará con la aplicación del impuesto diferido. La normativa tributaria del año 2014 no establecía el tratamiento por valor neto de realización por lo cual, muchas Compañías aplicaban un criterio “conservador” y consideraban el gasto no deducible como una diferencia “permanente” es decir no se esperaba la recuperación del valor. El impuesto a la renta a pagar resultó en US\$55,120 en ambas normativas.

Ahora es importante recordar que el gasto de impuesto a la renta es el resultado del impuesto a la renta a pagar más el impuesto a la renta diferido. Por lo cual a nivel de estado de pérdidas y ganancias el resultado se “equilibra” con la aplicación del impuesto diferido. El gasto del impuesto a la renta estará acorde a la utilidad generada contablemente.

Mediante el siguiente cuadro comparativo ilustramos la aplicación del impuesto diferido y la incidencia que tiene en la utilidad neta del ejercicio.

<b>Estado del resultado integral</b>	<b>2015</b>	
	<b>Fiscal</b>	<b>Contable</b>
<b>Smart Center, S.A.</b>		
<b>Ganancia procedente de las operaciones</b>	<b>150,000</b>	<b>150,000</b>
15% Participación a trabajadores	(22,500)	(22,500)
Gasto por impuesto a la renta corriente	(49,170)	(49,170)
Gasto por impuesto a la renta diferido	0	21,120
<b>Resultado integral total del año</b>	<b>78,330</b>	<b>99,450</b>

Como observamos en el cuadro comparativo, la aplicación de criterios del impuesto diferido nos arroja una utilidad neta contable de US\$99,450, mientras que con la aplicación de la normativa tributaria vigente en el año 2015 arroja una utilidad inferior de US\$78,330. La utilidad tributaria es menor dado que la estimación por valor neto de realización es considerada como “no deducibles” lo cual genera que mi base imponible se incremente y con ello se determina un mayor gasto de impuesto, mientras que por normativa contable el gasto por impuesto a la renta queda acorde a los acontecimientos generados en el año 2015.

Ahora para continuar con el efecto de la aplicación del impuesto diferido mencionamos que la entidad en enero del año 2016 vende todo el inventario en

cuestión, al precio y costos que se estimaron en el análisis del valor neto de realizado en el año 2015.

<b>Conciliación Tributaria</b>	<b>2016</b>		
	<b>Fiscal</b>		<b>Contable</b>
<b>Smart Center S.A.</b>			
<b>Utilidad del Ejercicio</b>	<b>120,000</b>		<b>120,000</b>
(-) Participación a trabajadores	(22,500)		(22,500)
(-) Gasto deducible deducible: VNR	(96,000)		0
= Base Imponible	<b>1,500</b>		<b>97,500</b>
<b>22% Impuesto a la Renta a pagar</b>	<b>330</b>		<b>21,450</b>

Como observamos en el cuadro comparativo, en el año 2016 de acuerdo a la normativa tributaria se hace “efectiva” la situación en la que los inventarios han sido vendidos a un precio menor al valor neto de realización por lo tanto el gasto por Valor Neto de Realización que se registró contablemente en el año 2015, ya puede ser considerado como “gasto deducible” en la conciliación tributaria del año 2016. En la parte contable resulta un impuesto a pagar de US\$21,450.

Como evidenciamos en el cuadro comparativo de la conciliación tributaria 2016 hemos determinado que fiscalmente existe un impuesto a pagar de US\$330, contablemente se registraría de la siguiente forma:

<b>Detalle</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b>-X-</b>		
Gasto de impuesto a la renta	330	
Impuesto a la renta por pagar		330
P/r pasivo por impuesto a la renta a pagar 2016		

Para poder regularizar el gasto de impuesto a la renta debemos liquidar la cuenta del activo por impuesto diferido que al año 2015 se acumuló en US\$21,120, lo cual genera que al final del periodo contable 2016 la Compañía registre un impuesto a las ganancias de US\$21,450 que es un gasto de impuestos a las ganancias atribuibles a los ingresos realizados en el año 2016. Para la liquidación del activo por impuesto diferido realizamos el siguiente asiento contable:

<b>Detalle</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b>-x-</b>		
Gasto de Impuesto a la Renta	21,120	
Pasivo por impuesto a la Renta Diferido		21,120

Mediante el siguiente cuadro comparativo ilustramos la aplicación del impuesto diferido y la incidencia que tiene en la utilidad neta del ejercicio del año 2016:

<b>Estado del resultado integral Smart Center S.A.</b>	<b>2016</b>	
	<b>Fiscal</b>	<b>Contable</b>
<b>Ganancia procedente de las operaciones</b>	<b>120.000</b>	<b>120,000</b>
15% Participación a trabajadores	(22,500)	(22,500)
Gasto por impuesto a la renta corriente	(330)	(330)
Gasto por impuesto a la renta diferido	<u>0</u>	<u>21,120</u>
<b>Resultado integral total del año</b>	<b>97,170</b>	<b>76,050</b>

El resultado contable nos da una utilidad de US\$76,050. En el año 2016, tributariamente, ya se cumplen los requisitos para poder liquidar el activo por impuesto a la renta diferido. Como podemos observar, la aplicación del impuesto diferido arroja un resultado neto acorde a la realidad económica y genera una

información más fiable de los resultados del ejercicio. Sin la aplicación del impuesto diferido la Compañía hubiese registrado una utilidad de US\$97,170, monto que no sería razonable en relación con los ingresos realizados en el año 2016.

#### **4.4.7 Conclusión**

La aplicación del impuesto a la renta diferido en la valoración de los inventario nos dio como resultado un impuesto a las ganancias acorde a los ingresos contables que la Compañía ha obtenido los periodos 2015 y 2016. Por lo cual la ganancia neta del periodo no sufre efectos en la utilidad por la aplicación de la normativa tributaria en la valoración de los inventarios.

## **CAPÍTULO V – CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

### **5.1 CONCLUSIONES**

El presente trabajo se desarrolló con miras a identificar los efectos económicos de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, así como, el análisis de los principales artículos reformados en sociedades ecuatorianas; entre las principales conclusiones tenemos:

- La Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal establece mecanismos efectivos para la prevención de la evasión y elusión tributaria en la distribución de dividendos que realizan las Compañías a sus accionistas.
- La Ley Orgánica de Régimen Tributario 2015, impulsa la correcta aplicación de Las Normas Internacionales de Información Financiera, lo que permite que las Compañías nacionales o extranjeras sujetas al control de la Superintendencia de Compañía presenten estados financieros más razonables a su realidad económica.
- La Ley Orgánica de Régimen Tributario 2015, permite en 8 casos la aplicación en de los impuestos diferidos tratados en la Norma Internacional de Contabilidad – NIC 12.
- La aplicación del impuesto a la renta diferido permite reflejar un impuesto a las ganancias acorde a los ingresos contables que las Compañías obtienen en un determinado periodo, además beneficia económicamente a las Compañías en la determinación del impuesto a la renta, dado que

permite compensar en el futuro gastos no deducibles generados por la aplicación de las Normas internacionales de Información Financiera – NIIF.

- Las sociedades domiciliadas en el Ecuador, sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el Ecuador y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliados, que mantengan en su composición patrimonial a accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares residentes domiciliados en paraísos fiscales, se verán económicamente afectados, dado que tendrán una mayor tasa de impuesto a la renta en el periodo fiscal 2015, lo que ocasiona un mayor impuesto a la renta a pagar.
- A partir el año 2015 en adelante, la utilidad generada por la enajenación de acciones o participaciones será considerada como un ingreso gravado a efectos de determinación del impuesto a la renta.
- Las sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas en el Ecuador que realicen pagos a partes relacionadas por concepto de regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría cuyo monto supere al 20% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos, se verán afectadas económicamente, dado que la normativa tributaria vigente al año 2015 establece que dichos gastos serán considerados como no deducibles a efectos de determinación del impuesto a la renta, al ser no deducibles, se generará un mayor impuesto a la renta a pagar.
- Las sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas en el Ecuador que se dediquen a la producción y / o comercialización de productos con contenido hiperprocesado, se verán afectadas económicamente, dado que

la normativa tributaria vigente al año 2015 ya no permite que los gastos de publicidad incurridos para la promoción de los productos anteriormente mencionados, sean deducibles a efectos de determinación del impuesto a la renta, al ser no deducibles, se generará un mayor impuesto a pagar.

- La Ley de Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del fraude fiscal impulsará las inversiones nuevas y productivas en los sectores económicos determinados como industrias básicas de conformidad con la Ley, dado que ofrece un incentivo económicamente atractivo al exonerar a estas inversiones por 10 o 12 años el pago del impuesto a la renta.

## 5.2 RECOMENDACIONES

- Las sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas en el Ecuador deben considerar los efectos económicos de la aplicación de la normativa tributaria 2015, en los presupuestos financieros anuales, a fin de prever situaciones que puedan afectar los rendimientos financieros y de flujo de efectivo.
- Las sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas en el Ecuador deben capacitar constantemente a su personal contable, administrativo y financiero en temas tributarios a fin de conocer la correcta aplicación de la normativa tributaria vigente.
- Al Servicio de Rentas Internas se recomienda que dentro de sus actividades de capacitación al público en general incluya programas sobre la aplicación de las nuevas disposiciones tributarias.
- A la Comisión de Régimen Económico del Ecuador, evaluar mecanismos económicos que permitan estimular el mercado bursátil del Ecuador, dado que el principal incentivo de no gravar las rentas generadas por venta de acciones y participaciones ha sido derogada con la entrada en vigencia de la Ley de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal.
- A la Autoridad Nacional de Salud, se recomienda la promulgación a una fecha razonable, del listado de los productos determinados como “hiperprocesados” en un tiempo razonable, a fin de que las Compañías

que producen y/o comercializan productos de esta índole puedan evaluar los efectos económicos.

- A las sociedades nacionales o extranjeras considerar la inversión en las denominadas industrias básicas, dado que la Ley Orgánica de ley de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal ofrece un incentivo económico atractivo al exonerar de 10 a 12 años del pago del impuesto a la renta.
- A la Administración Tributaria se recomienda la promulgación a una fecha razonable, de la resolución donde detalle el procedimiento para determinar el cálculo del porcentaje de los derechos representativos indirectos que poseen las Sociedades domiciliadas en el Ecuador en las sociedades no residentes en el Ecuador, de acuerdo al decreto ejecutivo 580 de fecha 28 de febrero del 2015.

## REFERENCIAS

- Aguilar Aguilar, I. K., & Morán Gorozabel, D. L. (Marzo de 2015 (Disertación de Ingeniería en Auditoria y Contabilidad). Recuperada de Repositorio digital de la UCSG.). Evaluación de las diferencias temporarias mas frecuentes en los Estados Financieros de empresas Ecuatorianas y sus efectos en el impuesto a la renta diferido. Guayaquil, Guayas, Ecuador.
- Bernal, C. (2010). *Metodologia de la Investigacion*. Colombia: Pearson .
- CEPAL. (29 de 05 de 2015). Inversion Extranjera incremento en el ecuador en un 6%. *Diario El telegrafo*, pág. 1. Obtenido de <http://www.telegrafo.com.ec/economia/item/inversion-extranjera-en-ecuador-crecio-6-en-2014-segun-cepal.html>
- Chávez, H. H. (2012).
- Hansen Holm de Armero, M. A., & Chávez Chávez, L. A. (2012). *NIIF para PYMES Teoría y Práctica*. Guayaquil: Hansen Holm & Co Cia. Ltda.
- Ley de Regimen Tributario Interno . (2015). *Impuesto a la Renta*.
- Mendoza Panchano Amando. (2014). *Analisis del codigo organico e incentivos a la produccion* . Guayaquil: Universidad Catolica Santiago de Guayaquil .
- Norma Internacional de Contabilidad 12, Impuestos a las Ganancias. (2012).
- Plan Nacional Del Buen Vivir . (2013-2017). *Objetivos Nacionales para el Buen Vivir* .

## BIBLIOGRAFÍA

- Aguilar Aguilar, I. K., & Morán Gorozabel, D. L. (Marzo de 2015 (Disertación de Ingeniería en Auditoria y Contabilidad). Recuperada de Repositorio digital de la UCSG.). Evaluación de las diferencias temporarias mas frecuentes en los Estados Financieros de empresas Ecuatorianas y sus efectos en el impuesto a la renta diferido. Guayaquil, Guayas, Ecuador.
- Bernal, C. (2010). *Metodologia de la Investigacion*. Colombia: Pearson .
- CEPAL. (29 de 05 de 2015). Inversion Extranjera incremento en el ecuador en un 6%. *Diario El telegrafo*, pág. 1. Obtenido de <http://www.telegrafo.com.ec/economia/item/inversion-extranjera-en-ecuador-crecio-6-en-2014-segun-cepal.html>
- Chávez, H. H. (2012).
- Hansen Holm de Armero, M. A., & Chávez Chávez, L. A. (2012). *NIIF para PYMES Teoría y Práctica*. Guayaquil: Hansen Holm & Co Cia. Ltda.
- Ley de Regimen Tributario Interno . (2015). *Impuesto a la Renta*.
- Mendoza Panchano Amando. (2014). *Analisis del codigo organico e incentivos a la produccion* . Guayaquil: Universidad Catolica Santiago de Guayaquil .
- Norma Internacional de Contabilidad 12, Impuestos a las Ganancias. (2012).
- Plan Nacional Del Buen Vivir . (2013-2017). *Objetivos Nacionales para el Buen Vivir* .

## GLOSARIO

### C

**Concepto de incentivo:** Motivador de acciones con la finalidad de realizar cierta actividad con alguna finalidad económica, personal, social, ambiental.

### I

**Inversiones Nacionales:** Aquellos desembolsos de dinero generados en el Ecuador por parte de personas naturales o jurídicas nacionales domiciliadas en el Ecuador.

**Industrias Básicas:** Sectores industriales que en gobierno actual desean ser impulsados para su bienestar económico en el país, ya no han sido muy explotados tal como lo indica la subsecretaria de industrial:1) Dirección de industria petroquímica. Materia Prima: Petróleo, gas natural y carbón; 2) Dirección de industria siderúrgica. Materia Prima: Mineral y chatarra de hierro; 3) Dirección de industrias metalúrgicas. Materia Prima: Metales no ferrosos como Zinc, cobre, plomo, aluminio

**Inversiones Extranjeras:** Son aquellos desembolsos de dinero no generados en el Ecuador por parte de personas naturales o jurídicas extranjeras no domiciliadas en el Ecuador.

### M

**Marco Filosófico – Antropológico:** “Revisar información encontrada sobre aspectos relacionados con el concepto antropológico y filosófico- antropológico, se redacta una argumentación sobre la concepción de las personas que fundamentara el estudio” (Bernal, 2010)

**Matriz Productiva:** Busca incrementar la producción industrial y de servicios con valor agregado, a través del crecimiento del conocimiento científico y tecnológico, respetando el ambiente, con el objetivo dejar de producir solo materia prima y generar bienes con valor agregado, cerrando así las brechas de la inequidad, en beneficio de generaciones futuras. (Plan Nacional Del Buen Vivir , 2013-2017, pág. 41)

## **P**

**Proyecto ley Orgánico de emergencia:** Son planes de carácter urgente económico enviados por el Presidenta o Presidente de la república del Ecuador a Asamblea Nacional para su aprobación, modificación o anulación con la finalidad de alcanzar un fin específico Estos serán evaluados por consejo de Administración según lo indica art 56 de la Ley orgánica de Función Judicial.

**Proyecto de ley orgánica de incentivos a la producción y prevención al fraude fiscal:** Es un proyecto de ley de emergencia en materia económica que será regulada y controlada a través del presidente de la comisión especializada permanente de régimen tributario y económico.

## ANEXO A Hoja de trabajo: Resumen de los Gastos Técnicos y administrativos del periodo fiscal 2015

FECHA	RUC	PROVEEDOR	FACTURA	BASE 0%	BASE 12%	CONCEPTO
15/01/2015	0992690240001	AYONZA S.A.	001-001-510	18,611.33	-	SERVICIOS TECNICOS
09/01/2015	0990277583001	INDUSTRIAL INMOBILIARIA LUCAS S.A.	001-010-059	-	637.21	SERVICIOS ADMINISTRATIVOS
09/01/2015	0990277583001	INDUSTRIAL INMOBILIARIA LUCAS S.A.	001-010-60	-	3,358.10	SERVICIOS ADMINISTRATIVOS
23/01/2015	0992794429001	GESTION PROFESIONAL GEPROF C.A.	001-001-181	1,571.43	-	SERVICIOS TECNICOS
22/01/2015	0992690240001	AYONZA S.A.	001-001-512	5,126.66	-	SERVICIOS TECNICOS
24/02/2015	0990277583001	INDUSTRIAL INMOBILIARIA LUCAS S.A.	001-010-484	-	637.21	SERVICIOS ADMINISTRATIVOS
23/02/2015	0992794429001	GESTION PROFESIONAL GEPROF C.A.	001-001-182	1,571.43	-	SERVICIOS TECNICOS
07/02/2015	0990277583001	INDUSTRIAL INMOBILIARIA LUCAS S.A.	001-010-485	-	3,358.10	SERVICIOS ADMINISTRATIVOS
19/02/2015	0992690240001	AYONZA S.A.	001-001-515	6,257.46	-	SERVICIOS TECNICOS
06/03/2015	0990277583001	INDUSTRIAL INMOBILIARIA LUCAS S.A.	001-010-939	-	3,358.10	SERVICIOS ADMINISTRATIVOS
06/03/2015	0990277583001	INDUSTRIAL INMOBILIARIA LUCAS S.A.	001-010-938	-	637.21	SERVICIOS ADMINISTRATIVOS
23/12/2015	0992690240001	AYONZA S.A.	001-001-520	5,099.06	-	SERVICIOS TECNICOS
20/03/2015	0992794429001	GESTION PROFESIONAL LUCAS C.A.	001-001-191	361.22	-	SERVICIOS TECNICOS
20/03/2015	0992794429001	GESTION PROFESIONAL LUCAS C.A.	001-001-192	1,571.43	-	SERVICIOS TECNICOS
08/04/2015	0990277583001	INDUSTRIAL INMOBILIARIA LUCAS S.A.	001-010-1679	-	637.21	SERVICIOS ADMINISTRATIVOS
08/04/2015	0990277583001	INDUSTRIAL INMOBILIARIA LUCAS S.A.	001-010-1681	-	3,358.10	SERVICIOS ADMINISTRATIVOS
21/04/2015	0992794429001	GESTION PROFESIONAL LUCAS C.A.	001-001-202	2,205.50	-	SERVICIOS TECNICOS
21/04/2015	0992794429001	GESTION PROFESIONAL LUCAS C.A.	001-001-200	1,571.43	-	SERVICIOS TECNICOS
23/04/2015	0992690240001	AYONZA S.A.	001-001-525	5,879.28	-	SERVICIOS TECNICOS
07/05/2015	0990277583001	INDUSTRIAL INMOBILIARIA LUCAS S.A.	001-010-2411	-	637.21	SERVICIOS ADMINISTRATIVOS
07/05/2015	0990277583001	INDUSTRIAL INMOBILIARIA LUCAS S.A.	001-010-2412	-	3,358.10	SERVICIOS ADMINISTRATIVOS
21/05/2015	0992690240001	AYONZA S.A.	001-001-529	6,493.83	-	SERVICIOS TECNICOS
22/05/2015	0992794429001	GESTION PROFESIONAL LUCAS C.A.	001-001-211	1,571.43	-	SERVICIOS TECNICOS
<b>TOTAL GASTOS</b>				<b>57,891.49</b>	<b>19,976.55</b>	