



**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 EFECTOS CONTABLES Y TRIBUTARIOS
ADICIONALES A LOS PREVISTOS EN LA NORMATIVA
TRIBUTARIA VIGENTE PARA LA APLICACIÓN DE
IMPUESTOS DIFERIDOS EN EL ECUADOR”**

AUTORES:

**GUERRERO ZAMBRANO JOEL ELÍAS
VÁSQUEZ PERALTA KARLA ANGÉLICA**

**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

15 de marzo 2017



**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: Joel Elías Guerrero Zambrano y Karla Angélica Vásquez Peralta, como requerimiento parcial para la obtención del Título de: **Ingeniero en Contabilidad y Auditoría CPA.**

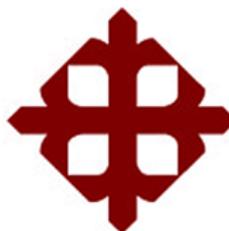
TUTOR

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

DECANA DE LA FACULTAD

Ing. Wong Laborde, Nancy Ivonne, Ph.D.

Guayaquil, a los 15 días del mes de marzo del año 2017



**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, Joel Elías Guerrero Zambrano y Karla Angélica Vásquez
Peralta
DECLARAMOS QUE:**

El Trabajo de Titulación “Análisis de los efectos contables y tributarios adicionales a los previstos en la normativa tributaria vigente para la aplicación de impuestos diferidos en el Ecuador”, 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, a los 15 días del mes de marzo del año 2017

LOS AUTORES

f. _____
Joel Elías Guerrero Zambrano

f. _____
Karla Angélica Vásquez Peralta



**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, Joel Elías Guerrero Zambrano y Karla Angélica Vásquez
Peralta**

Autorizamos a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, la publicación en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación: “Análisis de los efectos contables y tributarios adicionales a los previstos en la normativa tributaria vigente para la aplicación de impuestos diferidos en el Ecuador”, cuyo contenido, ideas y criterios son de nuestra exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, a los 15 días del mes de marzo del año 2017

AUTORES

Joel Elías Guerrero Zambrano

Karla Angélica Vásquez Peralta

REPORTE URKUND

The screenshot displays the URKUND web interface. On the left, a document summary is shown: 'Documento: Guerrero Joel y Vásquez Karla Final.docx (D26327053)', 'Presentado: 2017-03-11 21:25 (-05:00)', 'Presentado por: karluca1994@hotmail.com', 'Recibido: pedro.samaniego.ucsg@analysis.orkund.com', and 'Mensaje: 35 Mostrar el mensaje completo'. A yellow highlight indicates that '1% de esta aprox. 162 páginas de documentos largos se componen de texto presente en 8 fuentes.' On the right, a table titled 'Lista de fuentes' lists various sources with columns for 'Categoría' and 'Enlace/nombre de archivo'. The sources include links to documents from 'FLORES-PACO-PEÑA', 'www.sii.cl', 'www.vlex.cl', 'www.ifrs.org', 'www.buenastareas.com', 'documents.mx', and 'www.sii.cl/pagina/actualizada'. The bottom of the interface shows navigation and utility icons, including '0 Advertencias', 'Reiniciar', 'Exportar', and 'Compartir'.

Link:<https://secure.orkund.com/view/26108055-725289->

[861375#JcwxDoRACAXQu0w9MfwZxMGrGAtj1EyhjeVm7778bMEL5AOfdL9pXuBuOZHII56LiJBICBiZSCNcAccykkjxp5FIUeMWiqyxq5Co6FWnN5+Pf3s+/bsR5pIjJdqWgs1Vxhcxu8P](https://secure.orkund.com/view/26108055-725289-861375#JcwxDoRACAXQu0w9MfwZxMGrGAtj1EyhjeVm7778bMEL5AOfdL9pXuBuOZHII56LiJBICBiZSCNcAccykkjxp5FIUeMWiqyxq5Co6FWnN5+Pf3s+/bsR5pIjJdqWgs1Vxhcxu8P)

TUTOR

f. _____

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

AGRADECIMIENTO

Agradezco en primer lugar a Dios por brindarme la vida, la sabiduría y el conocimiento, a mis padres Magali Zambrano Guzmán y Miguel Guerrero Cruz por su apoyo incondicional, el cariño y todos los consejos recibidos durante mis años de vida universitaria.

Mi gratitud eterna a mi entrenador Jair Carpio y su esposa Dorita Gallegos por recibirme en su hogar durante mis estudios y brindarme su confianza para poder alcanzar mis metas.

Quiero agradecer a mi tutor de tesis el Ing. Pedro Samaniego, por su guía, apoyo permanente en el desarrollo de esta investigación y ayudarnos a buscar siempre la excelencia.

Por último quiero mostrar mi agradecimiento a mis amigos: Yordy Peñafiel por su lealtad y su bondad para con mi vida, James Padilla por ser un referente y consejero en mis momentos difíciles, a mi querida amiga Elieen Guim por su paciencia para con mis locuras y su generosidad para conmigo, a mi Luscesita Paladines por cuidar de mí en todo momento y ser un gran apoyo en todas las áreas de mi vida, a mi amiga Sarita López por su amabilidad y su corazón de madre el cual me hacía sentir en casa, a mi estimada amiga Michelle Pesantes por su solidaridad y su ayuda desinteresada, a mi compañera de tesis y amiga Karla Vásquez por enseñarme a perseverar en los momentos difíciles. Gracias a todos son el mejor regalo que pude recibir en esta vida.

Joel Elías Guerrero Zambrano

AGRADECIMIENTO

De manera especial agradezco a Dios y la Virgen María, que siempre han sido un pilar fundamental en las decisiones de mi vida.

A mis padres, Eduardo Vásquez y Angélica Peralta, que con mucho esfuerzo siempre tratan de enseñarme las cosas esenciales de la vida, que en los momentos difíciles siempre podía contar con su apoyo y un buen consejo, y por enseñarme siempre sacar ventaja de todo hasta de las malas decisiones.

A mi tía, Elsy Vásquez y sus hijas que siempre me brindaron cariño y apoyo en mis primeros años de estudios universitarios haciéndome sentir en casa en todo momento.

A mis hermanos, Ginger y Eduardo, porque siempre serán mi motivación a nunca decaer, que con sus ocurrencias siempre sacan una sonrisa en mí.

A mi tutor, Ing. Pedro Samaniego, por cada consejo y detalle que observaba en mi trabajo y por enseñarme que la calidad de un trabajo depende de los pequeños detalles.

A mis amigos, Evelyn Pinto, Ronny Merchán, Michelle Quinde, Eileen Guim, Sarita López y Joel Guerrero cada uno con personalidades diferentes entre ellos, pero semejantes conmigo, complementando mi vida siempre con sus consejos, ocurrencias, historias complicadas, cuidados, imprudencias, peleas, salidas, explicaciones de la clase, agradezco por cada momento compartido.

A la familia de mis amigas, Evelyn, Eileen, Sarita y Joel por brindarme su hogar en ciertas ocasiones y sentirme parte de la familia en todo momento.

Karla Angélica Vásquez Peralta

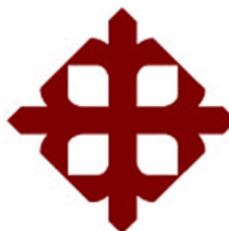
DEDICATORIA

Esta investigación es dedicada a mis padres, abuelos, mis tíos, hermanos, primos. Este trabajo es el producto de su amor y su esfuerzo.

Joel Elías Guerrero Zambrano

Este trabajo está dedicado a Dios, mi hermosa familia, mis amigos, pero de una manera muy particular se lo ofrezco a un ser que a pesar de la distancia siempre estará en mis recuerdos y guardando un lugar especial en mi corazón, para mi Mami Marieta.

Karla Angélica Vásquez Peralta



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

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

TRIBUNAL DE SUSTENTACIÓN

f. _____
C.P.A. Samaniego Pincay Pedro José, MBA.
TUTOR

f. _____
Ing. Wong Laborde, Nancy Ivonne, Ph.D.
DECANA DE LA FACULTAD

f. _____
C.P.A. Yong Amaya Linda Evelyn, MSc
COORDINADORA DE ÁREA



**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.....	41
CAPÍTULO I: EI PROBLEMA.....	45
1.1 Planteamiento del Problema.....	45
1.2 Delimitación del Problema.....	46
1.3 Objetivo General.....	46
1.4 Objetivos Específicos	46
1.5 Justificación e Importancia	47
1.6 Hipótesis.....	47
1.7 Aspectos Metodológicos.....	48
1.7.1 Método de Aplicación.....	48
1.7.2 Diseño de la investigación	48
CAPÍTULO II MARCO TEÓRICO	49
2 Antecedentes contables y tributarios en el Ecuador.....	49
2.1 Antecedentes de la aplicación de los Impuestos Diferidos desde la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera en el Ecuador.	49
2.1.1 Registro Oficial 348 (4 septiembre 2006).....	49
2.1.2 Registro Oficial 378 (10 Julio 2008).....	49
2.1.3 Registro Oficial 498 (20 noviembre 2008).....	50
2.1.4 Circular N° NAC-DGECCGC 12-00009 (24 MAYO 2012).....	50
2.1.5 Decreto Ejecutivo 1180 (19 junio 2012). Derogatoria de la no deducibilidad de la revaluación de PPE	52

2.1.6	Ley de Incentivos a la Producción y Fraude Fiscal: Aplicación de transacciones sujetas a impuestos diferidos en el Ecuador	53
2.1.7	Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno	54
2.1.8	Circular NAC-DGECCGC15-00000012 (21 Dic 2015).....	55
2.1.9	Decreto Ejecutivo No. 844 - Registro Oficial Suplemento 647 (11 diciembre del 2015).....	56
2.2	Tarifa de impuesto a la renta en el Ecuador.....	57
2.3	Criterios para la consideración de un Régimen Fiscal de menor Imposición 60	
2.3.1	Resolución NAC-DGERCGC15-00000052 (03 feb 2015).....	60
2.3.2	Resolución NAC-DGERCGC15-00003185 (4 enero 2016).....	61
2.4	Consideraciones de la NIC 12 “Impuestos a las Ganancias”	62
2.4.1	Objetivo.....	63
2.4.2	Definiciones	64
2.4.3	Diferencias Temporarias.....	64
2.4.4	Base Fiscal	65
2.4.5	Información a Revelar.....	67
2.5	Impuestos Diferidos Aplicables en Chile y Perú.	68
2.5.1	Tratamiento Tributario de los Impuestos Diferidos en Chile.....	68
2.5.2	Tratamiento Tributario de los Impuestos Diferidos en Perú	73
CAPÍTULO III.....		83
3	Transacciones previstas en la normativa tributaria vigente para efectos de Impuestos Diferidos en el Ecuador.....	83

3.1	Impuesto Diferido Generado por el deterioro parcial para alcanzar el valor neto de realización en inventarios.....	83
3.1.1	Tratamiento de la valoración de inventario de conformidad con las NIIF	83
3.1.2	Tratamiento Tributario de la valoración de Inventario a su valor neto de realización	84
3.1.3	Caso Práctico.....	85
3.1.4	Desarrollo del Caso Práctico.....	85
3.2	Impuesto Diferido Generado por las pérdidas esperadas en contratos de construcción.....	92
3.2.1	Tratamiento por las pérdidas esperadas de conformidad con las NIIF .	92
3.2.2	Tratamiento Tributario por las pérdidas esperadas en contratos de construcción.	94
3.2.3	Caso Práctico.....	94
3.2.4	Desarrollo del Caso Práctico.....	95
3.3	Impuesto Diferido Generado por depreciación atribuible al desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo.....	104
3.3.1	Tratamiento de una provisión por desmantelamiento de conformidad con las NIIF.....	104
3.3.2	Tratamiento Tributario de la depreciación atribuible al desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo.	105
3.3.3	Caso Práctico.....	105
3.3.4	Desarrollo del Caso Práctico.....	105
3.4	Impuesto Diferido Generado por el deterioro del valor de Propiedad, Planta y Equipo de activos productivos.	116

3.4.1	Tratamiento por el deterioro del valor de Propiedad, Planta y Equipo de activos productivos de conformidad con las NIIF.	116
3.4.2	Tratamiento Tributario por el deterioro del valor de Propiedad, Planta y Equipo de activos productivos.	117
3.4.3	Caso Práctico.	117
3.4.4	Desarrollo del Caso Práctico.	118
3.5	Impuestos Diferidos Generados por provisiones estimadas en los activos no corriente mantenidos para la venta.	128
3.5.1	Tratamiento por provisiones estimadas en los activos no corriente mantenidos para la venta de conformidad con las NIIF.	128
3.5.2	Tratamiento tributario por provisiones estimadas en los activos no corriente mantenidos para la venta.	128
3.5.3	Caso Práctico.	128
3.5.4	Desarrollo del Caso Práctico.	129
3.6	Impuestos Diferidos Generado por ajustes del valor razonable de activos biológicos.	132
3.6.1	Tratamiento por ajustes del valor razonable de activos biológicos de conformidad con NIIF.	132
3.6.2	Tratamiento Tributario por ajustes del valor razonable de activos biológicos.	133
3.6.3	Caso Práctico.	133
3.6.4	Desarrollo del Caso Práctico.	133
3.7	Impuesto Diferido Generado por provisiones distintas a la de desmantelamiento, cuentas incobrables, jubilación patronal y desahucio.	137
3.7.1	Tratamiento por provisiones distintas a la de desmantelamiento, cuentas incobrables, jubilación patronal y desahucio de conformidad con NIIF.	137

3.7.2	Tratamiento Tributario por provisiones distintas a la de desmantelamiento, cuentas incobrables, jubilación patronal y desahucio.....	137
3.7.3	Caso Práctico.....	137
3.7.4	Desarrollo del Caso Práctico.....	139
3.8	Impuesto Diferido Generado por Amortización de Pérdidas Tributarias.	143
3.8.1	Tratamiento por la amortización de pérdidas tributarias de conformidad con NIIF.....	143
3.8.2	Tratamiento de la amortización de pérdidas tributarias.	143
3.8.3	Caso Práctico.....	144
3.8.4	Desarrollo del Caso Práctico.....	144
3.9	Créditos Tributarios de años anteriores.....	148
3.9.1	Impuesto al Valor Agregado (IVA)	148
3.9.2	Impuesto a la Salida de Divisas (ISD).....	149
3.10	Amortización de intangibles de recursos no renovables.	149
3.10.1	Tratamiento por amortización de intangibles de recursos no renovables de conformidad con NIIF	149
3.10.2	Tratamiento Tributario por amortización de intangibles de recursos no renovables de conformidad con NIIF.....	150
3.10.3	Caso Práctico	151
3.10.4	Desarrollo del Caso Práctico	151
CAPITULO IV		158
4	Transacciones no contempladas en la LRTI y su reglamento de aplicación, que pueden resultar en la aplicación de Impuestos Diferidos en el Ecuador.....	158
4.1	Activo por Impuesto Diferido por concepto de deterioro del valor de las cuentas incobrables.	159

4.1.1	Antecedentes	159
4.1.2	Análisis.....	160
4.1.3	Reconocimiento Inicial y medición posterior	161
4.1.4	Caso Práctico.....	163
4.1.5	Desarrollo del Caso Práctico.....	165
4.2	Activo por Impuesto Diferido por concepto de provisión de jubilación patronal durante los primeros 10 años de tiempo de servicio.....	172
4.2.1	Antecedentes	172
4.2.2	Análisis.....	173
4.2.3	Reconocimiento Inicial y medición posterior	174
4.2.4	Caso Práctico.....	175
4.2.5	Desarrollo del caso	176
4.3	Activo por Impuesto Diferido por concepto de deterioro de propiedad, planta y equipo de activos administrativos.....	190
4.3.1	Antecedentes	190
4.3.2	Análisis.....	190
4.3.3	Reconocimiento Inicial y Posterior	190
4.3.4	Caso Práctico.....	191
4.3.5	Desarrollo del Caso Práctico.....	191
4.4	Activo por Impuesto Diferido por concepto de gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo.....	201
4.4.1	Antecedentes	201
4.4.2	Análisis.....	201

4.4.3	Reconocimiento Inicial y Posterior	201
4.4.4	Caso Práctico.....	202
4.4.5	Desarrollo del Caso Práctico.....	202
4.5	Activo por Impuesto Diferido por concepto de deterioro en la obsolescencia de inventarios.....	215
4.5.1	Antecedentes	215
4.5.2	Análisis.....	215
4.5.3	Reconocimiento Inicial y medición posterior	216
4.5.4	Caso Práctico.....	217
4.5.5	Desarrollo del Caso Práctico.....	218
4.6	Activo por Impuesto Diferido por concepto de la aplicación de beneficios relacionados con el 100% de depreciación adicional.....	225
4.6.1	Antecedentes	225
4.6.2	Análisis.....	226
4.6.3	Reconocimiento Inicial y Posterior	226
4.6.4	Caso Práctico.....	227
4.6.5	Desarrollo del Caso Práctico.....	227
4.7	Pasivo por Impuesto Diferido por amortización de costos de transacción en las obligaciones financieras.	233
4.7.1	Antecedentes	233
4.7.2	Análisis.....	233
4.7.3	Reconocimiento Inicial y medición posterior	234
4.7.4	Caso Práctico.....	235
4.7.5	Desarrollo del Caso Práctico.....	235

CONCLUSIONES	242
RECOMENDACIONES.....	243
REFERENCIAS	244

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Presentación de los Gastos No Deducibles en Períodos Futuros	51
Tabla 2: Presentación de la Reversión de los Gastos No Deducibles en Períodos Futuros	52
Tabla 3: Cambios en la Tarifa de Impuesto a la Renta a Sociedades	58
Tabla 4: Paraísos Fiscales, Regímenes Fiscales Preferentes y Jurisdicciones de menor Imposición	61
Tabla 5: Conceptos Fundamentales	64
Tabla 6: Análisis de las Diferencias Temporarias	65
Tabla 7: Análisis de la Base Fiscal de los Activos y Pasivos	65
Tabla 8: Ejemplo de la Base Fiscal de los Activos	66
Tabla 9: Ejemplo de la Base Fiscal de un Pasivo	66
Tabla 10: Diferencias Temporarias en Chile	69
Tabla 11: Calendario de Adopción de NIIF en Chile	70
Tabla 12: Gastos Deducibles Previstos en la Normativa Tributaria Chilena	71
Tabla 13: Determinación del Impuesto Diferido en Chile en la Cartera de Clientes .	73
Tabla 14: Comparación de Norma Contable y Norma Peruana	81
Tabla 15: Comparación de Normas Contables y Norma Tributaria Peruana	82
Tabla 16: Elementos del Costo Total de la Producción	86
Tabla 17: Asiento de Compra de Materiales	86
Tabla 18: Asiento de Requisición #25 de Materia Prima	86
Tabla 19: Asiento de Compra de Materiales	86
Tabla 20: Asiento de la Nómina de Septiembre	87

Tabla 21: Asiento de Pago de la Nómina de Septiembre	87
Tabla 22: Asiento de Requisición #26 de Materia Prima	87
Tabla 23: Asiento de Requisición #27 de CIF.....	87
Tabla 24: Asiento de Nómina de Octubre.....	88
Tabla 25: Asiento de Inventarios Terminados	88
Tabla 26: Determinación del Valor Neto Realizable	89
Tabla 27: Valor en libros vs el Valor Neto Realizable	89
Tabla 28: Asiento de Deterioro del Valor de Inventarios.....	89
Tabla 29: Asiento de Generación del Activo por Impuesto Diferido.....	89
Tabla 30: Análisis de la Diferencia Temporaria	90
Tabla 31: Presentación del Formulario 101- Generación por el Valor Neto Realizable de Inventarios	90
Tabla 32: Asiento de Venta de Escritorios.....	90
Tabla 33: Asiento de Determinación del Costo de Venta	91
Tabla 34: Asiento de Reversión del Activo por Impuesto Diferido	91
Tabla 35: Presentación del Formulario 101- Reversión del Activo por Valor Neto Realizable de Inventarios	91
Tabla 36: Movimiento de la Cuenta de Inventarios.....	91
Tabla 37: Estado de Resultado y Conciliación Tributaria	92
Tabla 38: Avance de Obra- Contrato La Favorita	95
Tabla 39: Datos del Contrato de Construcción La Favorita	96
Tabla 40: Asiento de Reconocimiento del Ingreso	97
Tabla 41: Asiento del Reconocimiento de los Costos Incurridos en el 2015	97
Tabla 42: Asiento de la Provisión de Pérdidas en Contratos de Construcción	97

Tabla 43: Análisis de la Diferencia Temporal del Contrato la Favorita	98
Tabla 44: Asiento por Generación del Activo por Impuesto Diferido	98
Tabla 45: Presentación del Formulario 101- Generación por Pérdidas Esperadas en Contratos de Construcción	98
Tabla 46: Asiento de Reconocimiento del Ingreso	99
Tabla 47: Asiento de Costos Incurridos	99
Tabla 48: Asiento de la Reversión de la Provisión de Pérdidas	99
Tabla 49: Análisis de la Diferencia Temporal	99
Tabla 50: Asiento de Reversión del Activo por Impuesto Diferido	100
Tabla 51: Presentación del Formulario 101- Reversión por Pérdidas Esperadas en Contratos de Construcción	100
Tabla 52: Datos del Contrato de Construcción GMO.....	101
Tabla 53: Asiento de Reconocimiento del Ingreso del 2015.....	102
Tabla 54: Asiento de Costos Incurridos del 2015	102
Tabla 55: Asiento de Reconocimiento del Ingreso del 2016.....	102
Tabla 56: Asiento de Costos Incurridos del 2016	103
Tabla 57: Asiento de Reconocimiento de Ingresos del 2017.....	103
Tabla 58: Asiento de Costos Incurridos del 2017	103
Tabla 59: Estado de Resultado y Conciliación Tributaria	104
Tabla 60: Resumen de Información del Caso Práctico.....	106
Tabla 61: Cálculo de la Provisión del Desmantelamiento.....	106
Tabla 62: Tabla de Amortización de la Provisión por Desmantelamiento.....	106
Tabla 63: Determinación de la Depreciación Anual de la Maquinaria	107
Tabla 64: Determinación de la Depreciación Anual del Desmantelamiento	107

Tabla 65: Asiento de Costo Inicial del Arrendamiento del Edificio	107
Tabla 66: Asiento del Gasto Financiero de la Provisión por Desmantelamiento	108
Tabla 67: Asiento del Gasto de Depreciación Anual	108
Tabla 68: Asiento de Generación del Activo por Impuesto Diferido	108
Tabla 69: Asientos 2017	108
Tabla 70: Asientos 2018	109
Tabla 71: Asientos 2019	109
Tabla 72: Asientos 2020	110
Tabla 73: Asientos 2021	110
Tabla 74: Asientos 2022	111
Tabla 75: Asientos 2023	111
Tabla 76: Asientos 2014	112
Tabla 77: Asientos 2025	112
Tabla 78: Asiento para Proceder a Desmantelar	113
Tabla 79: Asiento de Reversión del Activo por Impuesto Diferido	113
Tabla 80: Análisis de la Diferencia Temporaria	113
Tabla 81: Presentación del Formulario 101- Generación por Costos Estimados de Desmantelamiento	114
Tabla 82: Presentación del Formulario 101- Reversión por Costos Estimados de Desmantelamiento	114
Tabla 83: Estado de Resultado y Conciliación Tributaria	115
Tabla 84: Línea de Producción de Refrigeradoras	117
Tabla 85: Flujo de Caja de la Producción	118
Tabla 86: Flujo de Caja Neto de la Producción	118

Tabla 87: Valor en Uso del Activo	119
Tabla 88: Valor en Libros de los Activos que conforman la Unidad Generadora de Efectivo.....	119
Tabla 89: Valor Razonable vs Valor en Uso	119
Tabla 90: Determinación del Deterioro de la UGE.....	120
Tabla 91: Distribución del Deterioro en la UGE	120
Tabla 92: Ajuste de la Depreciación de la UGE Deteriorada	120
Tabla 93: Asiento de Gasto de Depreciación del 2010.....	121
Tabla 94: Asiento de Gasto de Depreciación del 2011.....	121
Tabla 95: Asiento de Gasto de Depreciación del 2012.....	121
Tabla 96: Asiento de Gasto de Depreciación del 2013.....	122
Tabla 97: Asiento de Gasto de Depreciación del 2014.....	122
Tabla 98: Asiento por Deterioro de la Troqueladora	122
Tabla 99: Asiento por Deterioro de la Soldadora	123
Tabla 100: Asiento por Deterioro de la Ensambladora	123
Tabla 101: Asiento de Gasto de Depreciación del 2015 al 2018	124
Tabla 102: Asiento de Gasto de Depreciación del 2019.....	125
Tabla 103: Análisis de la Diferencia Temporaria	125
Tabla 104: Asiento de Generación del Activo por Impuesto Diferido.....	125
Tabla 105: Presentación del Formulario 101- Generación por Deterioro del Valor de Propiedad, Planta y Equipo	126
Tabla 106: Asiento de Reversión del Activo por Impuesto Diferido	126
Tabla 107: Presentación del Formulario 101- Reversión por Deterioro del Valor de Propiedades, Planta y Equipo	126

Tabla 108: Estado de Resultado y Conciliación Tributaria	127
Tabla 109: Detalle de Provisión de Gastos Legales	128
Tabla 110: Asiento de Provisión de Gastos Legales	129
Tabla 111: Asiento de Pago de Impuestos Municipales	129
Tabla 112: Asiento de Pago de Alcabalas y Otros Impuestos	129
Tabla 113: Análisis de la Diferencia Temporaria	130
Tabla 114: Asiento por Generación del Activo por Impuesto Diferido	130
Tabla 115: Presentación del Formulario 101- Generación por Mediciones de Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta.....	130
Tabla 116: Asiento de Reversión del Activo por Impuesto Diferido (2016).....	130
Tabla 117: Presentación del Formulario 101- Reversión por Mediciones de Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta (2016)	131
Tabla 118: Asiento de Reversión del Activo por Impuesto Diferido (2017).....	131
Tabla 119: Presentación del Formulario 101- Reversión por Mediciones de Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta (2017)	131
Tabla 120: Estado de Resultado y Conciliación Tributaria	132
Tabla 121: Asiento de Ganancia según Valor Razonable	134
Tabla 122: Asiento de Venta del Ganado Ovino.....	134
Tabla 123: Asiento de Traslado del Activo Biológico a Inventario	134
Tabla 124: Asiento del Costo de Venta	134
Tabla 125: Análisis de la Diferencia Temporaria	135
Tabla 126: Asiento de Generación del Pasivo por Impuesto Diferido.....	135
Tabla 127: Presentación del Formulario 101- Generación por Ingresos de Mediciones de Activos Biológicos al Valor Razonable menos Costo de Venta	135

Tabla 128: Asiento de Reversión del Pasivo por Impuesto Diferido	135
Tabla 129: Presentación del Formulario 101- Reversión del Pasivo por Ingresos de Mediciones de Activos Biológicos al Valor Razonable menos Costo de Venta	136
Tabla 130: Determinación de la Participación a Trabajadores	136
Tabla 131: Estado de Resultado y Conciliación Tributaria	136
Tabla 132: Datos del Caso Práctico	138
Tabla 133: Porcentajes de Ocurrencia y Pago de Garantías.....	138
Tabla 134: Detalle de Reclamos de Clientes.....	138
Tabla 135: Determinación de la Provisión de Garantías	139
Tabla 136: Contabilización de la Venta de Mercadería	139
Tabla 137: Reconocimiento del Costo de la mercadería vendida.....	140
Tabla 138: Contabilización de la Provisión de Garantías	140
Tabla 139: Ajuste a la Provisión de Garantías por el Gasto Financiero 2016.....	140
Tabla 140: Ajuste a la Provisión de Garantías por el Gasto Financiero 2017.....	140
Tabla 141: Contabilización de la Baja de la Provisión por cancelación de reclamos.	141
Tabla 142: Contabilización de la reversión de provisión de garantías.....	141
Tabla 143: Análisis del impuesto diferido por Provisión de Garantías.....	141
Tabla 144: Contabilización del Activo por Impuesto Diferido Prov. de Garantías....	142
Tabla 145: Presentación del Formulario 101- Generación de Activo por Impuesto Diferido por Provisiones de Garantías.....	142
Tabla 146: Contabilización de la Recuperación del Activo por Impuesto Diferido. ..	142
Tabla 147: Presentación del Formulario 101- Reversión de Activo por Impuesto Diferido por Provisiones de Garantías.....	142

Tabla 148: Estado de Resultados y Conciliación tributaria Caso Garantías.....	143
Tabla 149: Proyección de Utilidades Futuras.	144
Tabla 150: Proyección de Gastos no Deducibles.	144
Tabla 151: Determinación del Límite de Amortización de la Pérdida Tributaria	144
Tabla 152: Análisis del impuesto diferido por Perdidas Tributarias	145
Tabla 153: Contabilización del Activo por Impuesto Diferido Pérdidas Tributarias ..	145
Tabla 154: Contabilización de la Recuperación del Activo por Impuesto Diferido 2015.	145
Tabla 155: Presentación del Formulario 101- Reversión de Activo por Impuesto Diferido por Pérdidas Tributarias 2015.	146
Tabla 156: Contabilización de la Recuperación del Activo por Impuesto Diferido 2016.	146
Tabla 157: Presentación del Formulario 101- Reversión de Activo por Impuesto Diferido por Pérdidas Tributarias 2016.	146
Tabla 158: Contabilización de la Recuperación del Activo por Impuesto Diferido 2017.	147
Tabla 159: Presentación del Formulario 101- Reversión de Activo por Impuesto Diferido por Pérdidas Tributarias 2017.	147
Tabla 160: Contabilización de la Recuperación del Activo por Impuesto Diferido 2018.	147
Tabla 161: Presentación del Formulario 101- Reversión de Activo por Impuesto Diferido por Pérdidas Tributarias 2018.	148
Tabla 162: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria Caso Pérdidas Tributarias.....	148
Tabla 163: Determinación de la Explotación Anual de Petróleo.	151
Tabla 164: Amortización Contable y Tributaria.....	151

Tabla 165: Contabilización de los Costos de Desarrollo.....	152
Tabla 166: Contabilización de la Amortización de los Costos de Desarrollo 2016. .	152
Tabla 167: Contabilización de la Amortización de los Costos de Desarrollo 2017. .	152
Tabla 168: Contabilización de la Amortización de los Costos de Desarrollo 2018. .	153
Tabla 169: Contabilización de la Amortización de los Costos de Desarrollo 2019. .	153
Tabla 170: Contabilización de la Amortización de los Costos de Desarrollo 2020. .	153
Tabla 171: Determinación del Impuesto Diferido por la Amortización de Activos Intangibles de Recursos no Renovables 2016.	154
Tabla 172: Contabilización del Activo por Impuesto Diferido por Amortización de Activos Intangibles de Recursos no Renovables 2016.	154
Tabla 1733: Presentación del Formulario 101- Generación de Activo por Impuesto Diferido por Amortización de Activos Intangibles de Recursos no Renovables 2016.	154
Tabla 174: Determinación del Impuesto Diferido por la Amortización de Activos Intangibles de Recursos no Renovables 2017.	155
Tabla 175: Contabilización del Activo por Impuesto Diferido por Amortización de Activos Intangibles de Recursos no Renovables 2017.	155
Tabla 176: Presentación del Formulario 101- Generación de Activo por Impuesto Diferido por Amortización de Activos Intangibles de Recursos no Renovables 2017.	155
Tabla 177: Contabilización de la Recuperación del Activo por Impuesto Diferido 2019.	155
Tabla 178: Presentación del Formulario 101- Reversión de Activo por Impuesto Diferido por Amortización de Activos Intangibles de Recursos no Renovables 2019.	156
Tabla 179: Contabilización de la Recuperación del Activo por Impuesto Diferido 2020.	156

Tabla 180: Presentación del Formulario 101- Reversión de Activo por Impuesto Diferido por Amortización de Activos Intangibles de Recursos no Renovables 2020.	156
Tabla 181: Estado de Resultado y Conciliación Tributaria Caso de Amortización de Activos Intangibles de Recursos no Renovables.....	157
Tabla 182: Detalle de Ventas a Crédito y Contado.....	163
Tabla 183: Política de Deterioro	164
Tabla 184: Detalle de la Cartera por días de vencido.....	164
Tabla 185: Determinación del Deterioro de Cuentas Incobrables.	165
Tabla 186: Ajuste del Deterioro de Cuentas Incobrables 2017.....	165
Tabla 187: Ajuste del Deterioro de Cuentas Incobrables 2018.....	166
Tabla 188: Contabilización del Deterioro de Cuentas Incobrables 2016.	166
Tabla 189: Contabilización del Ajuste de Deterioro de Cuentas Incobrables 2017.	166
Tabla 190: Contabilización del Ajuste de Deterioro de Cuentas Incobrables 2018.	167
Tabla 191: Contabilización de la Baja de la Cartera.....	167
Tabla 192: Análisis del Impuesto Diferido por Deterioro de Cuentas Incobrables 2016.	167
Tabla 193: Contabilización del Impuesto Diferido por Deterioro de Cuentas Incobrables 2016.....	168
Tabla 194: Presentación del Formulario 101- Generación de Activo por Impuesto Diferido por Deterioro de Cuentas Incobrables.....	168
Tabla 195: Análisis del Impuesto Diferido por Deterioro de Cuentas Incobrables 2017.	168
Tabla 196: Contabilización del Impuesto Diferido por Deterioro de Cuentas Incobrables 2017.....	169

Tabla 197: Presentación del Formulario 101- Generación de Activo por Impuesto Diferido por Deterioro de Cuentas Incobrables 2017.....	169
Tabla 198: Análisis del Impuesto Diferido por Deterioro de Cuentas Incobrables 2018.	169
Tabla 199: Contabilización del Impuesto Diferido por Deterioro de Cuentas Incobrables 2018.....	170
Tabla 200: Presentación del Formulario 101- Generación de Activo por Impuesto Diferido por Deterioro de Cuentas Incobrables 2018.....	170
Tabla 201: Contabilización de la Recuperación del Activo por Impuesto Diferido ...	170
Tabla 202: Presentación del Formulario 101- Reversión de Activo por Impuesto Diferido por Deterioro de Cuentas Incobrables.....	171
Tabla 203: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria Caso Deterioro de Cuentas Incobrables incluido el diferido.	171
Tabla 204: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria Caso Deterioro de Cuentas Incobrables sin incluir el diferido.	172
Tabla 205: Detalle de Empleados Victoria S.A.....	175
Tabla 206: Tasas de bonos de alta calidad de los Estados Unidos.....	175
Tabla 207: Determinación de la Obligación de Beneficios Definidos.....	177
Tabla 208: Cálculo del Gasto Financiero.....	178
Tabla 209: Registro Inicial de la Provisión por Jubilación.....	179
Tabla 210: Registro del Gasto Financiero 2016.	179
Tabla 211: Registro del Gasto Financiero 2017-2022.	180
Tabla 212: Registro del Gasto Financiero 2023-2027.	180
Tabla 213: Registro del Gasto Financiero 2028-2036	181
Tabla 214: Registro del Gasto Financiero 2037-2040.	182

Tabla 215: Análisis del Impuesto Diferido por provisión de jubilación patronal durante los primeros 10 años de tiempo de servicio.....	182
Tabla 216: Contabilización del Impuesto Diferido por provisión de jubilación patronal durante los primeros 10 años de tiempo de servicio.	183
Tabla 217: Presentación del Formulario 101- Generación de Activo por Impuesto Diferido por provisión de jubilación patronal durante los primeros 10 años de tiempo de servicio.	183
Tabla 218: Análisis del Impuesto Diferido por provisión de jubilación patronal durante los primeros 10 años de tiempo de servicio año 2040.....	183
Tabla 219: Contabilización del Impuesto Diferido por provisión de jubilación patronal durante los primeros 10 años de tiempo de servicio año 2040.....	184
Tabla 220: Presentación del Formulario 101- Generación de Activo por Impuesto Diferido por provisión de jubilación patronal durante los primeros 10 años de tiempo de servicio año 2040.....	184
Tabla 221: Registro del Pago de Jubilación a los empleados.	185
Tabla 222: Contabilización de la Recuperación del Activo por Impuesto Diferido ...	185
Tabla 223: Presentación del Formulario 101- Reversión de Activo por Impuesto Diferido por jubilación patronal durante los primeros 10 años de tiempo de servicio.	185
Tabla 224: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria Caso jubilación patronal durante los primeros 10 años de tiempo de servicio incluido el diferido año 2016-2027.	186
Tabla 225: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria Caso jubilación patronal durante los primeros 10 años de tiempo de servicio incluido el diferido año 2028-2040.	187
Tabla 226: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria Caso jubilación patronal durante los primeros 10 años de tiempo de servicio sin incluir el diferido año 2016-2027.	188

Tabla 227: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria Caso jubilación patronal durante los primeros 10 años de tiempo de servicio sin incluir el diferido año 2028-2040.	189
Tabla 228: Proyección del Flujo de Caja	192
Tabla 229: Proyección del Flujo de Caja Neto.....	192
Tabla 230: Determinación del Valor en Uso	192
Tabla 231: Determinación del Valor en Libros.....	193
Tabla 232: Determinación del Importe Recuperable	193
Tabla 233: Determinación de la Pérdida por Deterioro.....	193
Tabla 234: Ajuste del Gasto de Depreciación.....	194
Tabla 235: Gasto de Depreciación año 2010	194
Tabla 236: Gasto de Depreciación año 2011	194
Tabla 237: Gasto de Depreciación año 2012	195
Tabla 238: Gasto de Depreciación año 2013	195
Tabla 239: Gasto de Depreciación año 2014	195
Tabla 240: Registro de la Pérdida por Deterioro de Activos Administrativos.....	195
Tabla 241: Gasto de Depreciación año 2015	196
Tabla 242: Gasto de Depreciación año 2016	196
Tabla 243: Gasto de Depreciación año 2017	196
Tabla 244: Gasto de Depreciación año 2018	196
Tabla 245: Gasto de Depreciación año 2019	197
Tabla 246: Análisis del Impuesto Diferido por provisión deterioro de propiedad, planta y equipo de activos administrativos.....	197

Tabla 247: Registro del Impuesto Diferido por deterioro de propiedad, planta y equipo de activos administrativos.....	197
Tabla 248: Presentación del Formulario 101- Generación de Activo por deterioro de propiedad, planta y equipo de activos administrativos.....	198
Tabla 249: Registro de la Recuperación del Impuesto Diferido por deterioro de propiedad, planta y equipo de activos administrativos.....	198
Tabla 250: Presentación del Formulario 101- Reversión de Activo por deterioro de propiedad, planta y equipo de activos administrativos.....	198
Tabla 251: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria Caso Deterioro de propiedad, planta y equipo de activos administrativos incluido el diferido.	199
Tabla 252: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria Caso Deterioro de propiedad, planta y equipo de activos administrativos sin incluir el diferido.	200
Tabla 253: Determinación del Valor Actual.....	202
Tabla 254: Tabla de Amortización de la Provisión por Desmantelamiento.....	203
Tabla 255: Gasto Financiero Año 2016	203
Tabla 256: Gasto Financiero Año 2017	204
Tabla 257: Gasto Financiero Año 2018	204
Tabla 258: Gasto Financiero Año 2019	204
Tabla 259: Gasto Financiero Año 2020	204
Tabla 260: Gasto Financiero Año 2021	204
Tabla 261: Gasto Financiero Año 2022	205
Tabla 262: Gasto Financiero Año 2023	205
Tabla 263: Gasto Financiero Año 2024	205
Tabla 264: Gasto Financiero Año 2025	205
Tabla 265: Asiento para Proceder a Desmantelar.....	205

Tabla 266: Registro del Activo por Impuesto Diferido en gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2016.....	206
Tabla 267: Presentación Formulario 101- Generación por gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2016.....	206
Tabla 268: Registro del Activo por Impuesto Diferido en gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2017.....	206
Tabla 269: Presentación Formulario 101- Generación por gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2017.....	207
Tabla 270: Registro del Activo por Impuesto Diferido en gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2018.....	207
Tabla 271: Presentación Formulario 101- Generación por gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2018.....	207
Tabla 272: Registro del Activo por Impuesto Diferido en gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2019.....	208
Tabla 273: Presentación Formulario 101- Generación por gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2019.....	208
Tabla 274: Registro del Activo por Impuesto Diferido en gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2020.....	208

Tabla 275: Presentación Formulario 101- Generación por gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2020.....	209
Tabla 276: Registro del Activo por Impuesto Diferido en gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2021.....	209
Tabla 277: Presentación Formulario 101- Generación por gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2021.....	209
Tabla 278: Registro del Activo por Impuesto Diferido en gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2022.....	210
Tabla 279: Presentación Formulario 101- Generación por gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2022.....	210
Tabla 280: Registro del Activo por Impuesto Diferido en gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2023.....	210
Tabla 281: Presentación Formulario 101- Generación por gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2023.....	211
Tabla 282: Registro del Activo por Impuesto Diferido en gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2024.....	211
Tabla 283: Presentación Formulario 101- Generación por gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2024.....	211

Tabla 284: Registro del Activo por Impuesto Diferido en gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2025.....	212
Tabla 285: Registro de la Recuperación del Activo por Impuesto Diferido por gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2017.	212
Tabla 286: Presentación Formulario 101- Generación por gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2025.....	212
Tabla 287: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria por gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo considerando el diferido.	213
Tabla 288: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria por gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo considerando el diferido.	214
Tabla 289: Detalle de Inventarios	217
Tabla 290: Detalle de Inventarios	217
Tabla 291: Determinación de la Provisión de Obsolescencia año 2016	218
Tabla 292: Determinación de la Provisión de Obsolescencia año 2017	218
Tabla 293: Determinación de la Provisión de Obsolescencia año 2018.....	218
Tabla 294: Registro de la Provisión de Obsolescencia.....	219
Tabla 295: Análisis del Impuesto Diferido por Provisión de Obsolescencia 2016. ..	219
Tabla 296: Registro del Activo por Impuesto Diferido por Provisión de Obsolescencia año 2016.....	220
Tabla 297: Presentación Formulario 101- Generación por Provisión de Obsolescencia año 2016.....	220
Tabla 298: Análisis del Impuesto Diferido por Provisión de Obsolescencia 2017. ..	220

Tabla 299: Registro del Activo por Impuesto Diferido por Provisión de Obsolescencia año 2017.....	221
Tabla 300: Presentación Formulario 101- Generación por Provisión de Obsolescencia año 2017.....	221
Tabla 301: Análisis del Impuesto Diferido por Provisión de Obsolescencia 2018. ..	221
Tabla 302: Registro del Activo por Impuesto Diferido por Provisión de Obsolescencia año 2018.....	222
Tabla 303: Presentación Formulario 101- Generación por Provisión de Obsolescencia año 2018.....	222
Tabla 304: Registro de la baja de Inventario Obsoleto.....	222
Tabla 305: Recuperación del Impuesto Diferido por Provisión de Inventario Obsoleto.	223
Tabla 306: Presentación Formulario 101- Reversión por Provisión de Obsolescencia.	223
Tabla 307: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria por Provisión de Obsolescencia incluido el diferido.	224
Tabla 308: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria por Provisión de Obsolescencia sin incluir el diferido.....	224
Tabla 309: Cálculo de la Depreciación Anual.....	227
Tabla 310: Registro de la adquisición de Maquinaria.....	227
Tabla 311: Registro de la depreciación año 2016.	228
Tabla 312: Registro de la depreciación año 2017.	228
Tabla 313: Registro de la depreciación año 2018.	228
Tabla 314: Registro de la depreciación año 2019.	228
Tabla 315: Registro de la depreciación año 2020.	229

Tabla 316: Registro de la depreciación año 2021.	229
Tabla 317: Registro de la depreciación año 2022.	229
Tabla 318: Registro de la depreciación año 2023.	229
Tabla 319: Registro de la depreciación año 2024.	230
Tabla 320: Registro de la depreciación año 2025.	230
Tabla 321: Análisis del Impuesto Diferido por concepto de la aplicación de beneficios relacionados con el 100% de depreciación adicional.	230
Tabla 326: Estado de Resultado y Conciliación Tributaria por concepto de la aplicación de beneficios relacionados con el 100% de depreciación adicional.	232
Tabla 327: Detalle de Préstamo Bancario	235
Tabla 328: Tabla de Amortización de Préstamo Bancario.....	235
Tabla 329: Determinación de la Tasa Interna de Retorno	236
Tabla 330: Tabla del Costo Amortizado.....	236
Tabla 331: Registro de Obligación Financiera y Gasto Financiero del año 2016	237
Tabla 332: Registro de la Primera Cuota.....	237
Tabla 333: Reclasificación de la Obligación, ajuste del Gasto Financiero y pago de la segunda cuota.	238
Tabla 334: Reclasificación de la Obligación, ajuste del Gasto Financiero y pago de la tercera cuota.....	238
Tabla 335: Análisis del Impuesto por amortización de costos de transacción en las obligaciones financieras.	239
Tabla 336: Registro del Pasivo por Impuesto Diferido en la amortización de costos de transacción en las obligaciones financieras.....	239
Tabla 337: Presentación Formulario 101- Generación por la amortización de costos de transacción en las obligaciones financieras.....	240

Tabla 338: Reversión del Pasivo por Impuesto Diferido en la amortización de costos de transacción en las obligaciones financieras.....240

Tabla 339: Presentación Formulario 101- Generación por la amortización de costos de transacción en las obligaciones financieras.....240

Tabla 340: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria por la amortización de costos de transacción en las obligaciones financieras incluido el impuesto diferido.241

Tabla 341: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria por la amortización de costos de transacción en las obligaciones financieras sin incluir el impuesto diferido.....241

ÍNDICE GRÁFICOS

Gráfico 1: Cronograma de Aplicación Obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera	50
Gráfico 2: Transacciones Aplicables sobre Impuestos Diferidos en el Ecuador basada en la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Fraude Fiscal (2014)	54
Gráfico 3: Aplicación de la Tarifa del 22% de Impuesto a la Renta a una empresa ecuatoriana.....	59
Gráfico 4: Aplicación de la Tarifa del 25% a la Renta a Sociedades de una empresa ecuatoriana	59
Gráfico 5: Aplicación de la Tarifa Combinada de Impuesto a la Renta a una empresa ecuatoriana.....	59
Gráfico 6: Prueba de Valor Neto Realizable	84
Gráfico 7: Circunstancias en donde los costos incurridos del contrato pueden requerir reconocerse como pérdida	93
Gráfico 8: Factores Independientes para la determinación de la Pérdida en Contrato de Construcción.....	94
Gráfico 9: Factores Internos para Determinar un Deterioro	116

RESUMEN

El presente Trabajo de Titulación tiene como finalidad desarrollar la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 12 “Impuestos Diferidos” y establecer el tratamiento contable y tributario, a través de la elaboración de casos basados en transacciones no previstas en Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de aplicación, para la generación de Activos y Pasivos por Impuestos Diferidos en una empresa del Ecuador. La problemática de nuestra de Trabajo de Titulación está basada en que la normativa tributaria vigente no considera transacciones que según la correcta aplicación de la NIC 12, podría generar Activos o Pasivos por Impuestos Diferidos. Es por eso que en el desarrollo de nuestra investigación se identifican las transacciones que podrían generar un tratamiento de Impuestos Diferidos y su relación con las normativas tributarias de otros países en los que fuere aplicable, el correspondiente análisis de las diferencias temporarias, su presentación en la Conciliación Tributaria y su efecto en la utilidad a distribuir a los accionistas.

Palabras Claves: Impuestos Diferidos, Diferencia Temporal Deducible, Diferencia Temporal Imponible, Activo por Impuesto Diferido, Pasivo por Impuesto Diferido, Conciliación Tributaria.

INTRODUCCIÓN

La presentación de los Estados Financieros de las empresas ecuatorianas se encuentra regulado bajo el marco contable de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) a partir del ejercicio económico 2010, cuya finalidad es proporcionar información a los usuarios de dicha información respecto a la posición (Estado de Situación) y el desempeño financiero (Estado de Resultados), respecto a los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad en un periodo contable. Asimismo, las empresas se deben regir por ciertas regulaciones de tipo laboral, societaria y tributaria de índole local, y es en la aplicación de esta última normativa, la cual suele presentar algunas diferencias de criterio entre el tratamiento contable y el tratamiento tributario en una determinada transacción. Esta aplicación de los enfoques antes mencionados conlleva a la generación de diferencias, que pueden ser consideradas como permanentes y temporarias según el caso, el cual en determinadas transacciones aceptadas por la aplicación contable para su recuperación en la determinación de la ganancia fiscal da lugar a la generación de impuestos diferidos, de tal forma que la normativa tributaria ecuatoriana acepta únicamente los siguientes 10 casos que se mencionan a continuación:

- (1)** Pérdida por deterioro parcial producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización de inventario,
- (2)** Pérdidas esperadas en contratos de construcción,
- (3)** Depreciación atribuible al desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo,
- (4)** Deterioro de Propiedad, Planta y Equipo que sean utilizados en el proceso productivo del contribuyente,
- (5)** Provisiones distintas a la de desmantelamiento, cuentas incobrables, jubilación patronal y desahucio,
- (6)** Ganancias o Pérdidas que surjan de la medición de activos no corrientes mantenidos para la venta,
- (7)** Ingresos y costos derivados de la aplicación de la normativa contable correspondiente al reconocimiento y medición de activos biológicos,
- (8)** Pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria, de ejercicios anteriores,
- (9)** Créditos Tributarios no utilizados, generados de períodos anteriores
- (10)** Amortización de intangibles de recursos no renovables.

Por tanto, de acuerdo a lo establecido en la normativa tributaria vigente, existen transacciones que de acuerdo a la aplicación de la técnica contable no se encuentran previstos para la aplicación de impuestos diferidos, sin embargo, consisten en transacciones que podrían tener efectos materiales importantes si las mismas no se procede a su recuperación futura a través de la conciliación tributaria, tales transacciones corresponderían a las siguientes:

- (1) Deterioro de acumulado del valor de cuentas y documentos por cobrar comerciales,
- (2) Provisión acumulada de jubilación patronal de personal con tiempo de servicio menor a 10 años,
- (3) Deterioro de propiedad, planta y equipo del valor neto de activos administrativos y de activos intangibles de vida útil finita,
- (4) Gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión por concepto de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo,
- (5) Pérdida por compras en la estimación de inventario obsoleto,
- (6) El reconocimiento de activos por impuestos diferidos en la aplicación de beneficios relacionados con el 100% de depreciación adicional,
- (7) Reconocimiento de la amortización diferida de los costos de transacción en obligaciones financieras.

La exclusión de las transacciones antes mencionadas en el cuerpo legal de la normativa tributaria vigente, evita que los contribuyentes puedan recuperar a través de la deducción en el pago de impuesto a la renta futuro aquel impuesto a la renta que por aplicación de la normativa contable no pudo ser objeto de deducción en el ejercicio económico de su registro contable. Es por ello que al término de cada ejercicio económico, las empresas ecuatorianas que presentan sus estados financieros bajo la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) deben proceder a la determinación del impuesto a la renta a través del análisis de ingresos, costos y gastos permitidos para su exención o deducción a través de la Conciliación Tributaria, la cual sirve para liquidación del impuesto a la renta corriente, en la cual se determina la ganancia fiscal, que corresponde a una base imponible conforme lo establece la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) y su Reglamento de Aplicación.

Durante el ejercicio económico 2010, año en donde se inició la conversión del primer grupo de contribuyentes dispuesto por la Superintendencia de Compañías, respecto

a los Estados Financieros elaborados bajo Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), los mismos que se deberán regir en su totalidad con el marco contable internacional, dicha adopción contemplaba el registro de transacciones que desde el punto de vista contable debieron ser registradas conforme a su NIC correspondiente, sin embargo no se encontraba prevista en la normativa tributaria a dicha fecha (2010), la aplicación de ciertas deducciones en el pago del Impuesto a la Renta. Durante los años siguientes a la implementación del marco contable internacional, surgieron reformas en la normativa tributaria con énfasis en aceptar ciertas transacciones bajo, aunque todavía existen ciertas transacciones por cuya aplicación contable no ha sido aceptada por la normativa fiscal, por las que se pueda efectuar el reconocimiento de la aplicación de Impuestos Diferidos.

En el Ecuador, la aplicación de los Impuestos Diferidos, desde la implementación del primer grupo en presentar sus EF'S bajo NIIF (2010), tuvo un proceso de 5 años por parte de la administración tributaria para el reconocimiento y establecimiento de parámetros en determinadas transacciones deducibles para la determinación de la ganancia fiscal y en consecuencia del pago del Impuesto a la Renta considerando la aplicación de los Impuestos Diferidos, aunque el sujeto activo (SRI) reconoce la aplicación de dichos impuestos diferidos a el Ecuador a partir del 2015, estos primeros años de adopción de NIIF, los profesionales contables tenía un campo más limitado dado que la normativa tributaria vigente a dicha época no se encontraban previsto el tratamiento tributario que permita la deducibilidad de ciertas transacciones, a pesar de que la técnica contable exigía su registro.

Cabe mencionar que la Autoridad Tributaria durante el momento de la implementación del último grupo de sociedades de las NIC, emitió una Circular de aplicación general para los contribuyentes en los cuales recordaba que no se permitía la aplicación de reversos de los gastos no deducibles en la determinación de la base imponible de la conciliación tributaria, lo cual se interpretaba que impedía a los contribuyentes de cierta manera la aplicabilidad de Impuestos Diferidos. Por consiguiente, el sector empresarial visualizó estos efectos que tenía en el pago de tributos por la no consideración de activos por impuestos diferidos, los mismos que pueden generar una deducción futura (ahorro) en la determinación de la base imponible (ganancia fiscal) y en consecuencia una disminución de la carga fiscal en el pago del impuesto a la renta

futuro de los contribuyentes. Sin embargo, es importante recalcar que la consideración de este tipo de transacciones podría generar un efecto positivo en las inversiones de las empresas dinamizando la economía ecuatoriana como resultado de las deducciones a ciertas transacciones de índole contable que otorgarían a los contribuyentes la consideración de los activos por impuesto diferidos a través de su aceptación en la normativa tributaria.

CAPÍTULO I: EL PROBLEMA

1.1 Planteamiento del Problema

La normativa tributaria vigente no permite la deducibilidad de ciertos gastos generados por determinadas transacciones contables (anteriormente mencionadas), originando un efecto en el aumento del pago de tributos por parte de los contribuyentes. Estas diferencias son ocasionadas por la convergencia de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las normas tributarias de cada país. Es importante recalcar que el objetivo de las NIIF es buscar la presentación en los estados financieros la posición y el desempeño financiero de los hechos o transacciones de una empresa para que los usuarios pueda tomar decisiones más acertadas, en cambio el objetivo principal de la normativa tributaria es asegurar la correcta aplicación de la misma en forma literal.

La limitación en ciertas transacciones en materia de impuestos diferidos tiene un efecto en la elaboración de la conciliación tributaria de ejercicios económicos futuros, por lo cual podría generar que las empresas tengan un impacto en cuanto al flujo de efectivo destinado al pago del impuesto a la renta, ya que la normativa tributaria vigente en el país establece limitaciones en materia de este tipo de deducciones futuras. En el Ecuador existen transacciones que según las Normas Internacionales de Información Financiera deben ser presentadas como gastos del periodo en el correspondiente Estado de Resultados, sin embargo, desde la perspectiva fiscal no existen una recuperación o deducibilidad futura para estas transacciones debido a que las mismas no se encuentran contempladas dentro de la normativa tributaria ecuatoriana. En consecuencia, la utilidad gravable o base imponible sería mayor tanto en el periodo actual como en periodos futuros generando una diferencia temporaria permanente, lo cual no podría ser recuperado en la liquidación del impuesto a la renta futuro.

Por tanto, en base a lo expuesto se obtiene la siguiente pregunta ¿Qué efectos de índole tributario podría generar la consideración de activos por impuestos diferidos de

transacciones que pueden aplicarse conforme a la técnica contable, sin embargo, la normativa tributaria vigente no los prevé para su deducción?

1.2 Delimitación del Problema

La delimitación del problema comprende el análisis tributario y contable de transacciones referente a impuestos diferidos que no están contempladas en la normativa tributaria vigente. Por tanto, en el presente Trabajo de Titulación se tratará el marco contable y tributario en relación a las transacciones no contempladas en materia de impuestos diferidos, sin embargo, se efectuará una revisión integral de las transacciones existentes en el Ecuador. Adicionalmente se procederá a revisar las principales transacciones de impuestos diferidos en otros países, en el cual se procederá a verificar que existen determinadas transacciones por las cuales las autoridades tributarias de dichos países sí reconocen su aplicación.

1.3 Objetivo General

Analizar los efectos contables – tributarios en los Estados Financieros que podrían generarse ante un escenario de una empresa domiciliada en el Ecuador, por la no consideración de ciertas transacciones de índole contable por las cuales no se aplican impuestos diferidos en el Ecuador, a través del desarrollo de escenarios que permitirán ejemplificar dichos efectos en cada uno de los casos que plantearemos.

1.4 Objetivos Específicos

- 1) Definir el marco conceptual relevante en la aplicación de impuestos diferidos en el Ecuador
- 2) Identificar las transacciones en las que se puede plantear la aplicación de impuestos diferidos, cuya recuperación futura se encuentra prevista en la Ley.
- 3) Identificar las transacciones en las que se puede plantear la aplicación de impuestos diferidos, cuya recuperación futura no se encuentra prevista en la Ley.
- 4) Analizar la determinación de las diferencias temporarias aplicables a cada una de las transacciones no previstas en la Ley.
- 5) Mostrar el impacto en los dividendos recibidos por parte de los accionistas en relación con la aplicación de las transacciones de impuestos diferidos.

1.5 Justificación e Importancia

En la actualidad las empresas ecuatorianas deben preparar sus Estados Financieros siguiendo los lineamientos establecidos en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las mismas que contemplan el tratamiento contable de transacciones tales como: **(i)** Deterioro de acumulado del valor de cuentas y documentos por cobrar comerciales, **(ii)** Provisión acumulada de jubilación patronal de personal con tiempo de servicio menor a 10 años **(iii)** Deterioro de propiedad, planta y equipo del valor neto de activos administrativos y de activos intangibles de vida útil finita, **(iv)** Gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión por concepto de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo, **(v)** Pérdida por compras en la estimación de inventario obsoleto, **(vi)** el reconocimiento de activos por impuestos diferidos en la aplicación de beneficios relacionados con el 100% de depreciación adicional, **(vii)** Reconocimiento de la amortización diferida de los costos de transacción en obligaciones financieras. Sin embargo, la normativa tributaria vigente a través de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal (2014) contempla solo diez casos que pueden dar lugar a impuestos diferidos y excluye otras transacciones como las mencionadas anteriormente, el no contemplar dichos casos en la normativa tributaria ocasiona que se generen diferencias temporarias permanentes, es decir, que no exista una recuperación de impuesto a la renta en el futuro por parte del sujeto pasivo. Es ahí donde radica la importancia de la investigación con la cual se pretende demostrar el efecto contable-tributario que tendría los contribuyentes si se consideran estas transacciones en la normativa tributaria vigente.

1.6 Hipótesis

En la normativa tributaria vigente existen diez casos aceptados en la aplicación de impuestos diferidos, sin embargo, en la normativa contable existe más situaciones que puede generar dicho tratamiento. El sujeto activo, que en este caso corresponde al Estado, podría crear un limitante al empresario en el momento de considerar solo ciertos casos para deducir vía conciliación tributaria a futuro en la determinación del impuesto a la renta, por cada una de las transacciones anteriormente previstas.

Si el registro de provisiones que de acuerdo a la técnica contable también son parte integrante de la actividad económica de una compañía ¿Por qué existen limitantes

respecto a otras transacciones que podrían considerar la aplicación de impuestos diferidos en el Ecuador?

1.7 Aspectos Metodológicos

1.7.1 Método de Aplicación

La metodología de la investigación está basado en el método Hipotético deductivo según (Popper & Sánchez de Zavala, 1962), la cual corresponde a un método que busca integrar la razón con la experiencia con la finalidad de probar una hipótesis a través de una comprobación matemática.

1.7.2 Diseño de la investigación

El diseño de la investigación está basado en un diseño no experimental, se lo establece de esta manera debido a que este tipo de transacciones ya han estado presentes en las empresas ecuatorianas por lo que no hubo una injerencia directa en las variables de investigación. El 29 de diciembre del 2014 en el Suplemento del Registro Oficial No. 405 de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal se establece ciertas transacciones que contempla y la normativa tributaria en materia de impuesto diferido.

CAPÍTULO II MARCO TEÓRICO

2 Antecedentes contables y tributarios en el Ecuador.

2.1 Antecedentes de la aplicación de los Impuestos Diferidos desde la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera en el Ecuador.

A continuación, se realizará una revisión cronológica respecto a los lineamientos establecidos por los Organismos de Control (Superintendencia de Compañías y Servicio de Rentas Internas) respecto a la aplicación de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera desde su obligatoriedad en el Ecuador y el tratamiento tributario de dichas transacciones en las empresas ecuatorianas.

2.1.1 Registro Oficial 348 (4 septiembre 2006)

En la resolución número 06.Q.ICI.004 emitida por la Superintendencia de Compañías establece que: Las empresas ecuatorianas que estén bajo el control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías deben adoptar a las Normas Internacionales de Información Financiera y a su vez serán de aplicación obligatoria para el registro cronológico de las transacciones y la preparación de los estados financieros, a partir del 1 de enero del 2009.

2.1.2 Registro Oficial 378 (10 Julio 2008)

La resolución Administrativa 08199 reafirma que: Es de obligación de las empresas bajo el control de las Superintendencia de Compañías aplicar las Normas de Información Financiera (NIIF) y las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (NIAA) a partir del 1 de enero del 2009.

2.1.3 Registro Oficial 498 (20 noviembre 2008)

La Resolución N° 08.G.DSC.010 emitida por la Superintendencia de Compañías establece que: Las compañías sujetas al control y a la vigilancia de la Superintendencia de Compañías deberán aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera de acuerdo al siguiente cronograma:



Gráfico 1: Cronograma de Aplicación Obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera

Fuente: Autoría Propia

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

La Circular emitida por el Servicio de Rentas Internas (SRI) establece 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 periodos económicos futuros, por cuanto dicha circunstancia no está prevista en la norma tributaria vigente, bajo la premisa de que el ejercicio impositivo de este tributo es anual, comprendido desde el 1ro de Enero al 31 de Diciembre de cada año.

El contenido de esta circular nos señala que todos aquellos gastos que un contribuyente consideró como gasto no deducible en el transcurso de un ejercicio impositivo, no podrá tener una reversión (recuperación) en el futuro por parte del sujeto pasivo ya que dicho gasto corresponde al registro contable en otro periodo y por ende no podría ser recuperado. Con la finalidad de aclarar lo establecido en esta circular planteamos el siguiente ejemplo:

En el periodo comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre del 2016, la empresa tiene gastos no deducibles por un monto de US\$30,000, los mismos que deberán ser considerados en la conciliación tributaria para la liquidación del impuesto a la renta, estos gastos según la normativa tributaria no podrán ser recuperados en periodos futuros ya que los mismos no se encuentra previstos dentro de la legislación fiscal, la presentación en la correspondiente conciliación tributaria en los periodos 2016 y 2017, debería presentarse de la siguiente manera:

Tabla 1: Presentación de los Gastos No Deducibles en Períodos Futuros

Conciliación Tributaria			
Año 2016	USD	Año 2017	USD
Utilidad Contable	100,000	Utilidad Contable	100,000
15% Participación de Trabajadores	<u>(15,000)</u>	15% Participación de Trabajadores	<u>(15,000)</u>
Utilidad Efectiva	85,000	Utilidad Efectiva	85,000
(-) Deducciones	-	(-) Deducciones	-
(+) Gastos no Deducibles	30,000	(+) Gastos no Deducibles	-
Base Imponible	115,000	Base Imponible	85,000
Imp. Renta 22%	25,300	Imp. Renta 22%	18,700
Utilidad Neta	59,700	Utilidad Neta	66,300

Fuente: Autoría Propia

Como se puede apreciar en la tabla anterior los gastos no deducibles no serán considerados como una deducción en el futuro en la conciliación tributaria y por consiguiente el impuesto pagado en ejercicios económicos anteriores no podrá ser recuperado para propósitos fiscales.

A continuación, se presenta el efecto en la conciliación tributaria si dichos gastos se pudieran reversar en periodos futuros:

Tabla 2: Presentación de la Reversión de los Gastos No Deducibles en Periodos Futuros

Conciliación Tributaria			
Año 2016	USD	Año 2017	USD
Utilidad Contable	100,000	Utilidad Contable	100,000
15% Participación de Trabajadores	<u>(15,000)</u>	15% Participación de Trabajadores	<u>(15,000)</u>
Utilidad Efectiva	85,000	Utilidad Efectiva	85,000
(-) Deducciones	-	(-) Deducciones	(30,000)
(+) Gastos no Deducibles	30,000	(+) Gastos no Deducibles	-
Base Imponible	115,000	Base Imponible	55,000
Imp. Renta 22%	25,300	Imp. Renta 22%	12,100
Utilidad Neta	59,700	Utilidad Neta	72,900

Fuente: Autoría Propia

La tabla anterior muestra la situación hipotética en la cual la normativa tributaria permita la reversión en periodos futuros de los gastos considerados como no deducibles en ejercicios económicos anteriores, dicho efecto genera una compensación en el pago de tributos por parte de los contribuyentes, los cuales para propósitos fiscales podría disminuir los efectos impositivos, y de esta manera proceder a la recuperación a través de la determinación del impuesto a las ganancias futuro.

2.1.5 Decreto Ejecutivo 1180 (19 junio 2012). Derogatoria de la no deducibilidad de la revaluación de PPE

El Decreto Ejecutivo en referencia emitido por el Presidente de la República, señaló en el inciso f) del numeral 6 del Art.28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RALRTI) vigente a mayo 2012 lo siguiente: “Cuando un contribuyente haya procedido a la revaluación de activos, la depreciación correspondiente a dicho revalúo no será deducible, si se asigna un nuevo valor a

activos completamente depreciados, no se podrá volverlos a depreciar. En el caso de venta de bienes revaluados se considerará como ingreso gravable la diferencia entre el precio de venta y el valor residual sin considerar el revalúo”.

Al respecto, el Art.3 del Decreto Ejecutivo 1180 “Reformase el Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas y el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno estableció lo siguiente: “Suprímase la letra f) del número 6 del Artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno”.

Por tanto de acuerdo a la interpretación del RLRTI vigente a dicha época, se establecía que la depreciación generada por el revalúo de un elemento de propiedad planta y equipo no será deducible para fines fiscales, sin embargo, esta disposición al ser derogada por el Decreto Ejecutivo 1180, generó una nueva interpretación por parte de ciertos contribuyentes la cual se relacionaba a que se podía considerar la deducibilidad de la depreciación atribuible a la revaluación de la Propiedad, Planta y Equipo como gasto deducible en la determinación del Impuesto a la Renta futuro

2.1.6 Ley de Incentivos a la Producción y Fraude Fiscal: Aplicación de transacciones sujetas a impuestos diferidos en el Ecuador

La Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal emitido en el Registro Oficial N° 405 el 29 de diciembre de (2014), fue el cuerpo normativo que estableció el primer paso para el estudio de impuestos diferidos en el Ecuador, ya que en su artículo nueve incluye una reforma a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, la cual establece el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos en los casos establecidos en el Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen tributario Interno, sin embargo, no considera otras transacciones que de acuerdo con la técnica contable podrían ser aplicables.

2.1.7 Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

Luego de que se expidió la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal (2014), se agregó un artículo innumerado a continuación del artículo 28 del reglamento en el que se establece lo siguiente: Art. (...).- Impuestos diferidos.

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



Gráfico 2: Transacciones Aplicables sobre Impuestos Diferidos en el Ecuador basada en la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Fraude Fiscal (2014)

Fuente: Autoría Propia.

2.1.8 Circular NAC-DGECCGC15-00000012 (21 Dic 2015)

El suplemento 653 emitido por el Servicio de Rentas Internas (SRI) estableció las siguientes consideraciones en materia de impuestos diferidos:

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

Financiera, en una cuantía correcta y en el momento adecuado, respetando la norma tributaria vigente y las normas contables citadas en la presente circular, según sea el caso”.

Los puntos establecidos en esta circular ratifican los diversos criterios que establecen la LRTI y su Reglamento en cuanto a los gastos no deducibles y a su vez la normativa tributaria reconoce nueve casos que podrán tener un reconocimiento como activos o pasivos de impuestos diferidos a partir del 2015, sin embargo es importante mencionar que antes de las reformas tributarias aplicables a partir del ejercicio económico 2015, ya era posible la consideración de activos por impuesto diferidos como es el caso de las amortizaciones por perdidas tributarias y los créditos tributarios de impuesto a la renta. (Ret Fte e ISD).

2.1.9 Decreto Ejecutivo No. 844 - Registro Oficial Suplemento 647 (11 diciembre del 2015).

En el Decreto Ejecutivo 844 “Reformas al Reglamento para la aplicación de La Ley de Régimen Tributario Interno” el Art. 2 señala lo siguiente: “Agréguese a continuación del numeral 9 del artículo innumerado siguiente al artículo 28, el siguiente numeral: “10. En los contratos de servicios integrados con financiamiento de la contratista contemplados en la Ley de Hidrocarburos, siempre y cuando las fórmulas de amortización previstas para fines tributarios no sean compatibles con la técnica contable, el valor de la amortización de inversiones tangibles o intangibles registrado bajo la técnica contable que exceda al valor de la amortización tributaria de esas inversiones será considerado como no deducible en el periodo en el que se registre contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, que podrá ser utilizado, respetando las referidas fórmulas, durante los períodos en los cuales la amortización contable sea inferior a la amortización tributaria, según los términos establecidos en la Ley y en este Reglamento.

A través de este Decreto Ejecutivo 844, se tiene que en el Ecuador hay 10 casos que tienen un tratamiento en materia de impuestos diferidos reconocidos por la normativa tributaria, los mismos que pueden ser liquidados o recuperados en el futuro por parte del contribuyente.

2.2 Tarifa de impuesto a la renta en el Ecuador.

De acuerdo a los cambios establecidos en el artículo 37 de la LRTI se implementaron nuevas tarifas de impuesto a la renta para sociedades dependiendo de diversas consideraciones las cuales se detallan a continuación:

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, pagarán 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. En el siguiente grafico se presenta un resumen de la aplicación de las nuevas tarifas de impuesto a la renta a sociedades:

Tabla 3: Cambios en la Tarifa de Impuesto a la Renta a Sociedades

Tipo de Sociedad	Tarifa de Impuesto a la Renta
Todas las Sociedades constituidas en el Ecuador.	22%
Sociedades con una participación => al 50% en las que sus miembros se encuentren en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición. Y cuando dichas sociedades no informen sobre las participaciones de sus miembros.	25%
Cuando la mencionada participación de paraísos fiscales o regímenes de menor imposición sea < al 50% .	22% - 25%

Fuente: Autoría Propia

Es importante recalcar que la normativa anterior no planteaba una segregación en cuanto a la tarifa del 22% correspondiente al impuesto a la renta para sociedades y establecimientos permanentes en el Ecuador, es decir no consideraba el nivel accionario que se poseía en otra empresa como un criterio para el pago de impuesto a la renta hasta el ejercicio económico 2014. En la actualidad las empresas domiciliadas en el Ecuador que tengan miembros de su participación accionaria, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición según los parámetros establecidos por el SRI, dichas empresas tendrán que determinar el impuesto a la renta con la tasa impositiva del 25%.

Aclara además que las empresas que cuente con un paquete accionario menor al 50% en una empresa que se encuentre un paraíso fiscal o de menor imposición, deberá solamente aplicar la tarifa del 25% a la base imponible en proporción a su participación accionaria.

Por ultimo estable que cuando una empresa no informe sobre las diferentes participaciones que tenga sus distintos miembros deberán utilizar la tarifa del impuesto a la renta del 25% sobre su base imponible para la liquidación del mismo.

A continuación, se realizará un esquema para describir la aplicación de la tarifa de impuesto a la renta por parte de una empresa ecuatoriana que cuenta con diversas participaciones accionarias:

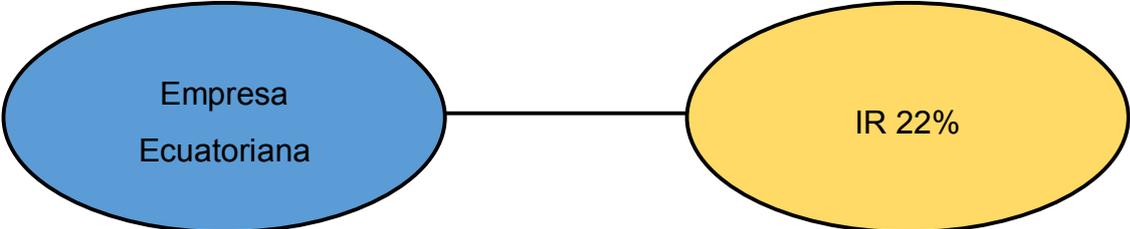


Gráfico 3: Aplicación de la Tarifa del 22% de Impuesto a la Renta a una empresa ecuatoriana
Fuente: Autoría Propia.

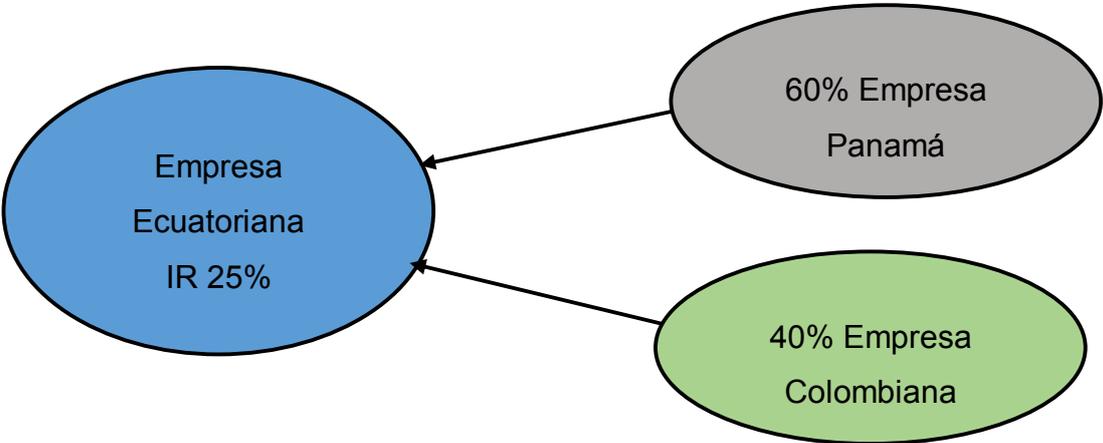


Gráfico 4: Aplicación de la Tarifa del 25% a la Renta a Sociedades de una empresa ecuatoriana
Fuente: Autoría Propia

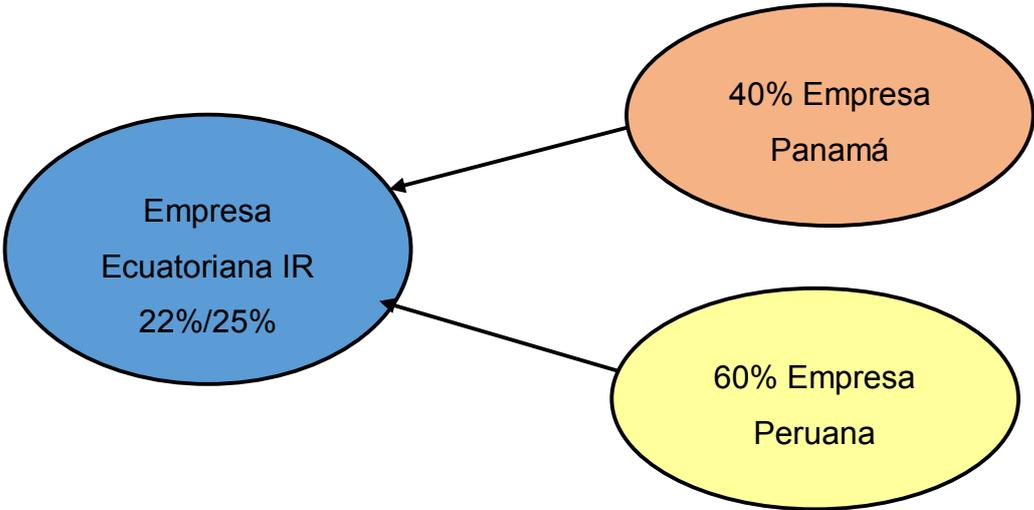


Gráfico 5: Aplicación de la Tarifa Combinada de Impuesto a la Renta a una empresa ecuatoriana
Fuente: Autoría Propia.

2.3 Criterios para la consideración de un Régimen Fiscal de menor Imposición

A continuación, se pretende dar a conocer las diversas consideraciones que establece el Servicio de Rentas Internas en relación a los paraísos fiscales y regímenes fiscales de menor imposición, los cuales sirven de base al momento de aplicar la tarifa adecuada de impuesto a la renta y por ende podrían tener un efecto en la determinación del impuesto a la renta corriente y diferido.

2.3.1 Resolución NAC-DGERCGC15-00000052 (03 feb 2015)

En el Suplemento 430 de la Resolución NAC-DGERCGC15-00000052 (2015) Paraísos y regímenes fiscales preferentes. Se establece ciertos criterios establecidos por el Servicios de Rentas Internas (SRI) con respecto a los paraísos fiscales y regímenes fiscales de menor imposición a través de los siguientes artículos:

Art. 4.- Jurisdicción de menor imposición. – “Tendrán el mismo tratamiento de paraíso fiscal, aquellas jurisdicciones cuya tasa efectiva de impuesto sobre la renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno, durante el último período fiscal, según corresponda”.

Art. 5.- Regímenes fiscales preferentes. – “Tendrán el mismo tratamiento de paraíso fiscal, aquellos regímenes vigentes en cualquier país o jurisdicción que cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones”:

- a) No existe actividad económica sustancial; o
- b) La tarifa efectiva de impuesto sobre la renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga cumple para dicho régimen con los criterios expuestos en el artículo 4 de la presente resolución.

En resumen, se deben considerar a los paraísos fiscales, regímenes fiscales preferentes y jurisdicciones de menor imposición de acuerdo a los siguientes criterios:

Tabla 4: Paraísos Fiscales, Regímenes Fiscales Preferentes y Jurisdicciones de menor Imposición

Condición	Criterios	
Paraísos Fiscales	Aquellos establecidos en el Art 2 de la resolución NAC-DGERCGC15-00000052	
Jurisdicción de menor imposición	Tasa Efectiva de IR menor al 60% de la establecida en el Ecuador.	
Regímenes fiscales preferentes	No existe actividad económica sustancial	Tasa Efectiva de IR menor al 60% de la establecida en el Ecuador.

Fuente: Autoría Propia

2.3.2 Resolución NAC-DGERCGC15-00003185 (4 enero 2016)

La presente resolución NAC-DGERCGC15-00003185 publicada en el Registro Oficial 661 (2016) Reformar la Resolución No. NAC- DGERCGC15-00000052 en la cual establece lo siguiente:

Artículo único. - Agregar a continuación del artículo 5 el siguiente artículo:

Art. 6.- Titulares de derechos representativos de capital en paraísos fiscales.-

“No habrá la consideración de paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o régimen preferente, en los casos específicos en los que la norma aplique un tratamiento tributario distinto cuando el titular de derechos representativos de capital de una sociedad residente o establecimiento permanente en el Ecuador sea residente, establecido, constituido o ubicado en este tipo de jurisdicciones o regímenes, tal como se definen en los artículos 2, 4 y 5 de la presente resolución, siempre y cuando se cumpla con todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) Que el titular de los derechos representativos de capital, al momento de producirse el hecho que implique un tratamiento tributario distinto, sea un emisor de títulos que coticen en una bolsa de valores que no esté ubicada en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición;

b) Que al momento de ocurrido el hecho que implique un tratamiento tributario distinto, todo beneficiario efectivo residente fiscal del Ecuador, es decir, quien tenga el poder de controlar los ingresos, beneficios o utilidades del emisor, haya sido identificado.

A efectos de cumplir con esta condición, el representante legal del agente de retención, sociedad residente o establecimiento permanente en el Ecuador, deberá realizar, hasta la fecha de vencimiento de la declaración del impuesto correspondiente, una declaración jurada indicando que al momento de ocurrido el hecho que implica un tratamiento tributario distinto:

1. Ningún beneficiario efectivo del emisor es residente fiscal del Ecuador; o, 2. Todos los beneficiarios efectivos que sean residentes fiscales del Ecuador han sido identificados y que la sociedad residente o establecimiento permanente en el Ecuador ha cumplido con todas las obligaciones tributarias y deberes formales respecto de ellos;

c) Que a la fecha de ocurrido el hecho que implique un tratamiento tributario distinto, el agente de retención, la sociedad residente o el establecimiento permanente en el Ecuador mantenga en sus registros la información que sobre su propiedad haya presentado el emisor al organismo regulador de la bolsa de valores en los doce meses anteriores a esa fecha, en los casos en que esté obligado a hacerlo; y,

d) Que cuando ocurra el hecho que implique un tratamiento tributario distinto, el emisor se haya adherido y mantenga vigente un acuerdo, presentado por escrito al Servicio de Rentas Internas, por el cual se compromete a entregar información sobre quien ejerza control o influencia significativa en las decisiones del emisor.

2.4 Consideraciones de la NIC 12 “Impuestos a las Ganancias”

La Norma Internacional de Contabilidad 12 es el marco de referencia para la correcta contabilización de los impuestos diferidos a continuación se detallará las consideraciones más importantes:

2.4.1 Objetivo

El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias. El principal problema al contabilizar el impuesto a las ganancias es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de:

(a) la recuperación o liquidación en el futuro del valor en libros de los activos o pasivos que se han reconocido en el estado de situación financiera de la entidad; y

(b) las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

Esta Norma exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del periodo se registran también en los resultados.

Para las transacciones y otros sucesos reconocidos fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio), cualquier efecto impositivo relacionado también se reconoce fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio).

Esta Norma también aborda el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto a las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.

En resumen la finalidad de esta norma es asegurarse de que las empresas puedan contabilizar el impuesto a las ganancias de forma adecuada considerando las consecuencias fiscales generadas por la diferencias de criterios entre la norma contable y la norma fiscal, a través del reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos en el estado de situación financiera, los mismos que puede ser liquidados o recuperados en periodos futuros siempre que la norma tributaria de cada país así lo establezca. Por último, la norma exige la revelación en diversas notas aclaratorias de los diferentes componentes relacionados con el gasto o ingreso por el impuesto a las ganancias.

2.4.2 Definiciones

Tabla 5: Conceptos Fundamentales

Términos Contables	Descripción
Impuesto Corriente	Es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo.
Diferencias temporarias	Son aquellas que se generan en la comparación entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal.
Activos por impuestos diferidos	Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, generados por diferencias temporarias deducibles, compensaciones de pérdidas y créditos de años anteriores no utilizados.
Pasivos por impuestos diferidos	Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

Fuente: Autoría Propia

2.4.3 Diferencias Temporarias

Las diferencias temporarias son aquellas generadas al momento de comparar el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera con su correspondiente base fiscal. Las diferencias temporarias pueden ser:

Tabla 6: Análisis de las Diferencias Temporarias

Diferencias Temporarias	Activos	Pasivos	Originan
Deducibles	Valor en Libros < Base Fiscal	Valor en Libros > Base Fiscal	Activos por Impuesto Diferido
Imponibles	Valor en Libros > Base Fiscal	Valor en Libros < Base Fiscal	Pasivos por Impuesto Diferido

Fuente: Big Empresarial

2.4.4 Base Fiscal

Uno de los conceptos importantes que se debe abordar en la NIC 12, tiene que ver con la estructura de la base fiscal de los activos y pasivos de una entidad, ya que de esto depende en cierta medida la generación de un activo o pasivo por impuesto diferido, por ello se explicara a continuación:

Tabla 7: Análisis de la Base Fiscal de los Activos y Pasivos

Base Fiscal	
Activo	La base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos. Si dichos beneficios no tributan su base fiscal es igual a su importe en libros.
Pasivo	La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros

Fuente: Autoría Propia

A continuación, ejemplificaremos el concepto de Base Fiscal a través de los siguientes casos que constan en la NIC 12:

Ejemplo # 1 Base Fiscal de un Activo

Los intereses por cobrar tienen un importe en libros de 100. Fiscalmente, estos ingresos por intereses serán objeto de tributación cuando se cobren.

Tabla 8: Ejemplo de la Base Fiscal de los Activos

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal
Intereses por Cobrar	100	0	100

Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 12

Como se puede apreciar el grafico anterior la base fiscal de este Activo es 0 debido a que dichos intereses aún no han sido cobrados y bajo este supuesto la normativa tributaria establece que dichos intereses serán objeto de tributación cuando se cobren y por ende no son objeto de tributación generando una diferencia temporal imponible que da lugar a un pasivo por impuesto diferido.

Ejemplo # 2 Base Fiscal de un Pasivo

Entre los pasivos corrientes se encuentran deudas provenientes de gastos acumulados (o devengados), con un importe en libros de 100. El gasto correspondiente será deducible fiscalmente cuando se pague.

Tabla 9: Ejemplo de la Base Fiscal de un Pasivo

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal
Gastos Acumulados	100	0	100

Fuente: Norma Internacional de Contabilidad 12

Como se puede apreciar el gráfico anterior la base fiscal de este pasivo es 0 debido a que el gasto acumulado bajo el supuesto establecido en la normativa tributaria establece que los mismos serán deducibles cuando dichos gastos se han cancelados, por consiguiente, dicho gastos serán deducibles fiscalmente en periodos futuros generando una diferencia temporaria deducible que da lugar a un activo por impuesto diferido.

2.4.5 Información a Revelar

A continuación, presentaremos algunos puntos que la NIC 12 Impuesto a las ganancias establece para la revelación de los impuestos diferidos:

- ✓ El importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias.
- ✓ El importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas fiscales o con la aparición de nuevos impuestos.
- ✓ El importe de los beneficios de carácter fiscal, procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos del presente periodo.
- ✓ El importe de los beneficios de carácter fiscal, procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos diferidos.
- ✓ El impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos.

La siguiente información deberá también revelarse, por separado:

Con respecto a cada tipo de diferencia temporaria, y con respecto a cada tipo de pérdidas o créditos fiscales no utilizados:

- ✓ El importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el estado de situación financiera, para cada periodo presentado.
- ✓ El importe de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en el resultado del periodo, si esta información no resulta evidente al considerar los cambios en los importes reconocidos en el estado de situación financiera;

2.5 Impuestos Diferidos Aplicables en Chile y Perú.

El estudio de los impuestos diferidos es un tema que afecta a diversos países que han adoptado a las Normas Internacionales de Información Financiera como su marco de referencia para la preparación de los Estados Financieros, como ya sabemos los impuestos diferidos se originan entre las diferencias de criterios que existen entre la norma contable y norma tributaria de cada país. Las transacciones aceptadas o no aceptadas para una deducción o recuperación en el futuro, es un tratamiento que cada país establece a través de su legislación tributaria y es por ello que se pretende describir el tratamiento tributario de otros países tales como Chile y Perú que presenten transacciones que afectan a la contabilización del impuesto a las ganancias, con la finalidad de realizar una comparación con nuestra legislación fiscal y a su vez establecer el efecto que pueden tener en cada caso específico de estudio.

2.5.1 Tratamiento Tributario de los Impuestos Diferidos en Chile.

A continuación, se realizará un desarrollo cronológico de algunos puntos emitidos por la legislación tributaria chilena y el Colegio de Contadores de Chile con relación al tratamiento de las transacciones deducibles que pueden originar impuestos diferidos que son aplicables en dicho país:

Boletín Técnico 60 (16 dic 1997)

El boletín técnico 60 era el marco de referencia para el tratamiento contable de los impuestos diferidos en Chile, en él se establecían los lineamientos a seguir para la correcta presentación de los activos o pasivos por impuesto diferido en los estados financieros.

A continuación, se presentará un gráfico elaborado por el colegio de contadores de Chile el mismo que resumía lo establecido en el Boletín Técnico 60 de la siguiente manera:

Tabla 10: Diferencias Temporarias en Chile

Casos de Impuestos Diferidos	Deducible (D)	Activo por Impuesto Diferido (A)
	Imponible (I)	Pasivo por Impuesto Diferido (P)
Depreciación acelerada tributaria de activos fijos	I	P
Provisión de indemnización por años de servicios registrada a valor corriente tributariamente y a valor actual para efectos contables	I	P
Asignación de valor residual a activos fijos para efectos contables	I	P
Gastos de fabricación deducidos tributariamente	I	P
Activos intangibles amortizados contablemente y no tributariamente	D	A
Provisión contable de vacaciones	D	A
Provisión contable para cuentas incobrables	D	A
Ingresos anticipados contablemente que constituyen ingresos tributarios	D	SA
Provisión de obsolescencia de existencias y activo fijo	D	A
Diferencias Permanentes		
Inversiones en empresas relacionadas.	-	-
Otros Eventos que Crean Diferencias entre la Base Contable y Tributaria		
Contabilización de reserva forestal.	-	P
Contabilización de ajuste de inversiones de compañías de seguros a valor de mercado		A ó P

Fuente: Boletín N° 60 Colegio de Contadores de Chile

Circular 829 (27 enero 2000)

Esta Circular 829 emitida por la Superintendencia de Valores y Seguros de Chile, Instrucciones sobre Tratamiento Contable del Impuesto a la Renta e Impuestos Diferidos (2000) establece lo siguiente:

“El reconocimiento de los impuestos diferidos originados por todas las diferencias temporarias, perdidas tributarias que implican un beneficio tributario y, otros eventos que crean diferencias entre la base tributaria de activos y pasivos y su base contable, se efectuara en la forma establecida en el Boletín Técnico N°60 del Colegio de Contadores de Chile”.

La circular emitida por la Superintendencia de valores y Seguros de Chile ratificaba al boletín técnico N°60 como el instructivo adecuado que deben seguir las empresas chilenas en el tratamiento de impuesto diferido.

Adopción de las NIIF en Chile (2007)

El Estado Chileno a través de un calendario emitido por la Superintendencia de Valores y Seguros comenzó la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), de la siguiente manera:

Tabla 11: Calendario de Adopción de NIIF en Chile

Instituciones Chilenas	Fecha de Adopción
Sociedades Anónimas con presencia mayor a 25% o Comité de Directores	01/01/2009
Otros Emisores de Valores, Bolsas de Valores, Bolsas de Productos y Depósitos de Valores.	01/01/2010
Administradoras de Fondos Fondos Mutuos Fondos de Inversión Fondos para la Vivienda Fondos de Inversión de Capital Extranjero	01/01/2010
Administradoras de Fondos de Pensiones Inscritas en el Registro de Valores	01/01/2010
Agentes de Valores Corredores de Bolsa de Valores Corredores de Bolsa de Productos	01/01/2010
Otras Sociedades del Registro no Emisoras	01/01/2011
Compañías de Seguros Intermediarios de Seguros	01/01/2012

Fuente: IFRS Chile

Es importante recalcar que el nuevo marco de referencia para el tratamiento de los impuestos diferidos después de la Adopción de las NIIF, es la NIC 12, por lo que el Boletín Técnico 60 quedó derogado.

Ley de Impuesto a la Renta N° 20.899

La normativa tributaria chilena vigente establece ciertas transacciones que pueden ser deducibles, siempre y cuando se cumpla las condiciones necesarias para su recuperación en el futuro. Las cuales se detallan a continuación:

Tabla 12: Gastos Deducibles Previstos en la Normativa Tributaria Chilena

Concepto	Condición
Las pérdidas de ejercicios anteriores	Serán deducibles al imputarse a las rentas o cantidades que perciban, a título de retiros o dividendos afectos a los impuestos global complementario o adicional, de otras empresas o sociedades. Si las rentas referidas en el párrafo precedente no fueren suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente conforme a lo señalado y así sucesivamente.
Los créditos incobrables castigados durante el año	Deberán ser contabilizados oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro.
Depreciación de activos fijos	Régimen de depreciación acelerada
Las provisiones por participaciones y gratificaciones voluntarias a trabajadores.	Serán deducibles cuando se paguen o se abonen en cuenta.
Los gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica	Pueden ser deducidos en el mismo ejercicio en que se pagaron o adeudaron o hasta en seis ejercicios comerciales consecutivos.

Fuente: Ley de Renta 20.899

La tabla anterior presenta ciertas transacciones que pueden generar un gasto deducible para propósitos fiscales, siempre que se cumplan las condiciones previstas por la normativa tributaria chilena, sin embargo, a su vez podrían generar un impuesto diferido por la diferencia de criterios entre la norma contable y la norma tributaria, para lo cual se ejemplificara el tratamiento de las cuentas incobrables y sus condiciones para su deducibilidad tal como se muestra a continuación:

Circular n°24 (24 abril 2008)

La circular N°24 Tratamiento Tributario del Castigo de Créditos Incobrables, conforme a lo dispuesto por el n° 4, del artículo 31 de la ley de la renta (2008) establece los siguientes requisitos:

Requisitos generales para admitir la deducción de castigos por créditos incobrables:

- 1) “La norma indicada en el Capítulo anterior, establece tres requisitos para que los créditos incobrables, otorgados por contribuyentes que declaren su renta efectiva en la Primera Categoría, puedan ser castigados durante el año comercial respectivo y deducirse de la renta bruta para la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría”.
- 2) “Estos requisitos son los siguientes:
 - a) Que provengan de operaciones relacionadas con el giro del negocio;
 - b) Que el castigo de dichos créditos incobrables haya sido contabilizado oportunamente; y
 - c) Que respecto de ellos se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro”.

Caso Practico Provisión contable para cuentas incobrables Chile

La industria la chilena presenta su Estado de Situación al 31/12/2015 una cartera de Cliente por 5,400 y una provisión por incobrables de 300, los mismos que según la normativa tributaria chilena será deducible siempre que hayan sido contabilizados oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro. A dicha fecha no se han enviado cartas certificadas de requerimientos de pago detallando la información de la deuda. La tasa de impuesto a la renta para propósitos fiscales para este periodo es del 22,5%.

Tabla 13: Determinación del Impuesto Diferido en Chile en la Cartera de Clientes

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Tarifa 22,5%	AID
Cartera	5,400	5,400	-	-	-
Provisión de Incobrables	300	0	300	22,5%	67.5
Cartera Neta	5,100	5,400	300	22,5%	67.5

Fuente: Autoría Propia

La tabla anterior muestra el tratamiento tributario de los impuestos diferidos en Chile en las Cuentas por Cobrar de Clientes, es importante recalcar que en dicha normativa tributaria las provisiones por incobrabilidad podrán ser reversados en el futuro siempre que se cumplan con los requisitos establecidos.

2.5.2 Tratamiento Tributario de los Impuestos Diferidos en Perú

En la normativa tributaria vigente de Perú en la cual se analizan temas sobre impuestos diferidos comprenden en la Ley de Impuesto a la Renta y su respectivo Reglamento, cabe mencionar que no existe un artículo específico que abarque los temas o casos concretos en impuestos diferidos como en la normativa tributaria vigente del Ecuador.

A continuación, mencionaremos casos relevantes que permite la aplicación de impuestos diferidos que la administración tributaria peruana:

Cobranza Dudosa

Según el artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta, establece lo siguiente:

- i) Los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden.

No se reconoce el carácter de deuda incobrable a:

- (i) Las deudas contraídas entre sí por partes vinculadas.

(ii) Las deudas afianzadas por empresas del sistema financiero y bancario, garantizadas mediante derechos reales de garantía, depósitos dinerarios o compra venta con reserva de propiedad.

(iii) Las deudas que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

Según el artículo 21 del Reglamento de dicha Ley, menciona lo siguiente a cuentas de dudoso cobro:

f) Para efectuar la provisión de deudas incobrables a que se refiere el inciso i) del artículo 37° de la Ley, se deberá tener en cuenta las siguientes reglas:

1) El carácter de deuda incobrable o no deberá verificarse en el momento en que se efectúa la provisión contable.

2) Para efectuar la provisión por deudas incobrables se requiere:

a) Que la deuda se encuentre vencida y se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de doce (12) meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha; y

b) Que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada.

La provisión, en cuanto se refiere al monto, se considerará equitativa si guarda relación con la parte o el total si fuere el caso, que con arreglo al literal a) de este numeral se estime de cobranza dudosa.

3) Para efectos del acápite (i) del inciso i) del artículo 37° de la Ley, adicionalmente, se entenderá que existe una nueva deuda contraída entre partes vinculadas cuando con posterioridad a la celebración del acto jurídico que da origen a la obligación a cargo del deudor, ocurre lo siguiente:

a) Cambio de titularidad en el deudor o el acreedor, sea por cesión de la posición contractual, por reorganización de sociedades o empresas o por la celebración de cualquier otro acto jurídico, de lo cual resultara que las partes se encuentran vinculadas.

b) Alguno de los supuestos previstos en el artículo 24° del Reglamento que ocasione la vinculación de las partes.

4) Para efectos del acápite (ii) del inciso i) del artículo 37° de la Ley:

a) Se entiende por deudas garantizadas mediante derechos reales de garantía a toda operación garantizada o respaldada por bienes muebles e inmuebles del deudor o de terceros sobre los que recae un derecho real.

b) Podrán calificar como incobrables:

i) La parte de la deuda que no sea cubierta por la fianza o garantía.

ii) La parte de la deuda que no ha sido cancelada al ejecutarse la fianza o las garantías.

5) Para efectos del acápite (iii) del inciso i) del artículo 37° de la Ley:

a) Se considera deudas objeto de renovación:

i) Sobre las que se produce una reprogramación, refinanciación o reestructuración de la deuda o se otorgue cualquier otra facilidad de pago.

ii) Aquellas deudas vencidas de un deudor a quien el mismo acreedor concede nuevos créditos.

b) Cumplido el plazo de vencimiento de las deudas renovadas o prorrogadas, la provisión de éstas se podrá deducir en tanto califiquen como incobrables.

Las empresas del Sistema Financiero podrán efectuar la deducción de provisiones establecidas en el inciso i) del artículo 37° de la Ley, siempre que se encuentren vinculadas a cubrir riesgos por cuentas por cobrar diversas como reclamos a terceros, adelantos al personal, indemnizaciones reclamadas por siniestros, contratos de

arrendamiento financiero resueltos pendientes de recuperación de los bienes, entre otros. No se encuentran comprendidas en el inciso i) del artículo 37° de la Ley las provisiones por créditos indirectos ni las provisiones para cubrir riesgos de mercado, entendiéndose como tal al riesgo de tener pérdidas en posiciones dentro y fuera de la hoja del balance, derivadas de movimientos en los precios de mercado, incluidos los riesgos pertenecientes a los instrumentos relacionados con tasas de interés, riesgo cambiario, cotización de las acciones, “commodities”, y otros.”

Desvalorización de las Existencias

Según el artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta, establece lo siguiente:

“ f) Las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.”

Provisiones por Litigios

Según el artículo 44 de la Ley de Impuesto a la Renta, establece lo siguiente:

“ f) Las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite esta ley.”

Intangibles de duración limitada

Según el artículo 44 de la Ley de Impuesto a la Renta, establece lo siguiente:

g) La amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años. La SUNAT previa opinión de los organismos técnicos pertinentes, está facultada para determinar el valor real de dichos intangibles, para efectos tributarios, cuando considere que el precio consignado no corresponda a la realidad. La regla anterior

no es aplicable a los intangibles aportados, cuyo valor no podrá ser considerado para determinar los resultados.

En el reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada.

Costos Financieros- Intereses en Construcción de Activos Calificados

Según el artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta, establece lo siguiente:

La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

No será deducible el costo computable sustentado con comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que a la fecha de emisión del comprobante:

(i) Tengan la condición de no habidos, según publicación realizada por la administración tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio en que se emitió el comprobante, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.

(ii) La SUNAT les haya notificado la baja de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes.

La obligación de sustentar el costo computable con comprobantes de pago no será aplicable en los siguientes casos:

(i) cuando el enajenante perciba rentas de la segunda categoría por la enajenación del bien;

(ii) cuando de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago no sea obligatoria su emisión; o,

(iii) cuando de conformidad con el artículo 37 de esta Ley, se permita la sustentación del gasto con otros documentos, en cuyo caso el costo podrá ser sustentado con tales documentos.

Si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esta Ley.

El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.

Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior entiéndase por:

- 1) Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.
- 2) Costo de producción o construcción: El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.

3) Valor de ingreso al patrimonio: el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en la presente ley, salvo lo dispuesto en el siguiente artículo.

Depreciación de Revaluación de Elementos de Propiedad, Planta y Equipo

Según el artículo 41 de la Ley de Impuesto a la Renta, establece lo siguiente:

Las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia. A dicho valor se agregará, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

En los casos de bienes importados no se admitirá, salvo prueba en contrario, un costo superior al que resulte de adicionar al precio ex fábrica vigente en el lugar de origen, los gastos a que se refiere la Ley de Impuesto a la Renta del inciso 1) del Artículo 20°. No integrarán el valor depreciable, las comisiones reconocidas a entidades con las que se guarde vinculación que hubieran actuado como intermediarios en la operación de compra, a menos que se pruebe la efectiva prestación de los servicios y la comisión no exceda de la que usualmente se hubiera reconocido a terceros independientes al adquirente.

Cabe mencionar que existe otro artículo referente a este tema, que es el artículo 44 de la Ley de Impuesto a la Renta, en la cual establece que la pérdida originada en la venta de valores adquiridos con beneficio tributario, hasta el límite de dicho beneficio; será un gasto no deducible para la determinación del Impuesto a la Renta.

Costo de Desmantelamiento de Elementos de Propiedades, Plana y Equipo; y Depreciación de Costo Atribuido

Según el artículo 41 de la Ley de Impuesto a la Renta, sobre el cálculo de las depreciaciones establece lo siguiente:

Las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia. A dicho valor se agregará, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

En los casos de bienes importados no se admitirá, salvo prueba en contrario, un costo superior al que resulte de adicionar al precio ex fábrica vigente en el lugar de origen, los gastos a que se refiere el inciso 1) del Artículo 20°. No integrarán el valor depreciable, las comisiones reconocidas a entidades con las que se guarde vinculación que hubieran actuado como intermediarios en la operación de compra, a menos que se pruebe la efectiva prestación de los servicios y la comisión no exceda de la que usualmente se hubiera reconocido a terceros independientes al adquirente.

Desvalorización de Activos

Según el artículo 44 de la Ley de Impuestos a la Renta, establece lo siguiente:

“ f) Las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite esta ley.”

Arrendamiento Financiero con Depreciación Acelerada

Según el Decreto Legislativo 299 menciona lo siguiente:

Se puede aplicar como tasa de depreciación máxima anual aquella que se determine de manera lineal en función a la cantidad de años que comprende un contrato.

Adicional presentamos un cuadro comparativo de lo mencionado y la norma contable.

Tabla 14: Comparación de Norma Contable y Norma Peruana

Concepto	Base	Observación
Cobranza Dudosa	Contable	Estimación de cobranza dudosa.
	Tributaria	Cumplimiento de formalidades, identificación específica de cada provisión. B.L.: Art. 37° inciso i) LIR; Art. 21° inciso f) RLIR
Desvalorización de existencias	Contable	Desvalorización para considerar el valor neto de realización (NIC 2).
	Tributaria	Cuando se destruya ante notario público o se venda a valor de mercado. B.L.: Art. 37° inciso f) LIR; Art. 21° inciso c) RLIR
Provisiones por litigios	Contable	Debe reconocerse una provisión cuando se espera el desprendimiento de recursos que incorporan beneficios económicos (NIC 37).
	Tributaria	No son deducibles las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite esta ley. B.L.: Art. 44° inciso f) LIR
Intangibles de duración limitada	Contable	Amortización en función de su vida útil (NIC 38).
	Tributaria	El precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años. B.L.: Art. 44° inciso g) LIR
Costo Financiero – Intereses en construcción de activos calificados	Contable	Si los costos de financiamiento (p.ej. intereses) pueden ser atribuidos directamente a la adquisición, construcción o producción de un activo calificado deben reconocerse como parte del costo de dicho activo (NIC 23).
	Tributaria	Los intereses son gastos deducibles en su totalidad, no forman parte del costo de los activos. B.L.: Artículo 20 LIR - Informe No. 093-2013-SUNAT
Depreciación de Revaluación de elementos de propiedades, planta y equipo	Contable	Se permite la revaluación de activos fijos y el uso de la depreciación correspondiente (NIC 16).
	Tributaria	La depreciación se calcula sobre el valor de adquisición o producción de los bienes. No es deducible el monto de la depreciación correspondiente al mayor valor atribuido como consecuencia de revaluaciones voluntarias. B. L.: Art. 41° LIR, Art. 44° inciso l) LIR

Fuente: Asesores de Impuestos de Perú

Tabla 15: Comparación de Normas Contables y Norma Tributaria Peruana

Concepto	Base	Observación
Costo de desmantelamiento de elementos de propiedades, planta y equipo	Contable	El costo del activo fijo incluye la estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del activo, así como la rehabilitación del lugar donde se asienta, sobre dicho costo se calcula su respectiva depreciación (NIC 16).
	Tributaria	Las depreciaciones se calcularán sobre el costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de los bienes. B.L.: Art. 41° LIR
Desvalorización de Activos	Contable	Debe reconocerse una pérdida por deterioro, si el activo tiene indicios de estar contabilizados por encima de su importe recuperable (NIC 36).
	Tributaria	No se aceptan asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite la LIR. B.L.: Art. 44° inciso f) LIR
Diferencia de cambio proveniente de préstamos utilizados para compras de elementos de propiedades, planta y equipo y existencias (hasta el 31.12.12)	Contable	La diferencia de cambio debe reconocerse en el resultado del ejercicio en el que aparezcan (NIC 21).
	Tributaria	Hasta el 31.12.12, estas diferencias debieron afectar el costo del activo. B.L. Art. 61° inciso f) LIR
Arrendamiento Financiero con depreciación acelerada	Contable	Depreciación en función a vida útil (NIC 16- NIC 17).
	Tributaria	Se puede aplicar como tasa de depreciación máxima anual aquella que se determine de manera lineal en función a la cantidad de años que comprende el contrato. B.L.: D. Leg. 299, Ley 27394.
Depreciación de Costo Atribuido.	Contable	Nueva valorización de propiedades, planta y equipo (NIIF 1).
	Tributaria	Las depreciaciones se calcularán sobre el costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de los bienes. B.L.: Art. 41° LIR

Fuente: Asesores de Impuestos de Perú

CAPÍTULO III

3 Transacciones previstas en la normativa tributaria vigente para efectos de Impuestos Diferidos en el Ecuador

3.1 Impuesto Diferido Generado por el deterioro parcial para alcanzar el valor neto de realización en inventarios

Los inventarios son los activos que poseen las empresas con la finalidad de ser comercializados o consumidos en el giro normal del negocio, los mismos pueden ser adquiridos de forma directa como es en el caso de las empresas comerciales, generados a través de procesos productivos como es en el caso de las empresas industriales o consumidos si corresponden a insumos que se utilizan con la finalidad de una prestación de servicios.

3.1.1 Tratamiento de la valoración de inventario de conformidad con las NIIF

La NIC 2, es el marco de referencia para la contabilización de los inventarios en la cual se establecen los lineamientos para el reconocimiento inicial, reconocimiento posterior de los mismos y a su vez proporciona información para la medición adecuada de los inventarios al momento de que hayan sufrido una pérdida para alcanzar su valor neto de realización

Los inventarios según la NIC 2, se medirán al costo o valor neto realizable, según cual sea el menor:

Costo: El costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

El Valor Neto Realizable (VNR): 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.

Las compañías al final de cada año deben realizar un análisis para determinar si sus inventarios se encuentran valuados correctamente en el cual deben comparar el costo registrado en libros y calcular el VNR, en dicho caso la sociedad debe aplicar el menor entre éstos dos. En el caso que el VNR sea menor, la Compañía procederá al registro de una pérdida para alcanzar dicho VNR, el cual deberá ser registrado mediante un débito en la cuenta del Estado de Resultado Integral “*Pérdidas netas por deterioro en el valor de inventarios*” y una contrapartida en el Estado de Situación Financiera “*Deterioro acumulado del valor de inventarios por ajuste al VNR*”. El esquema de reconocimiento inicial de inventarios lo podemos visualizar en la siguiente gráfica:

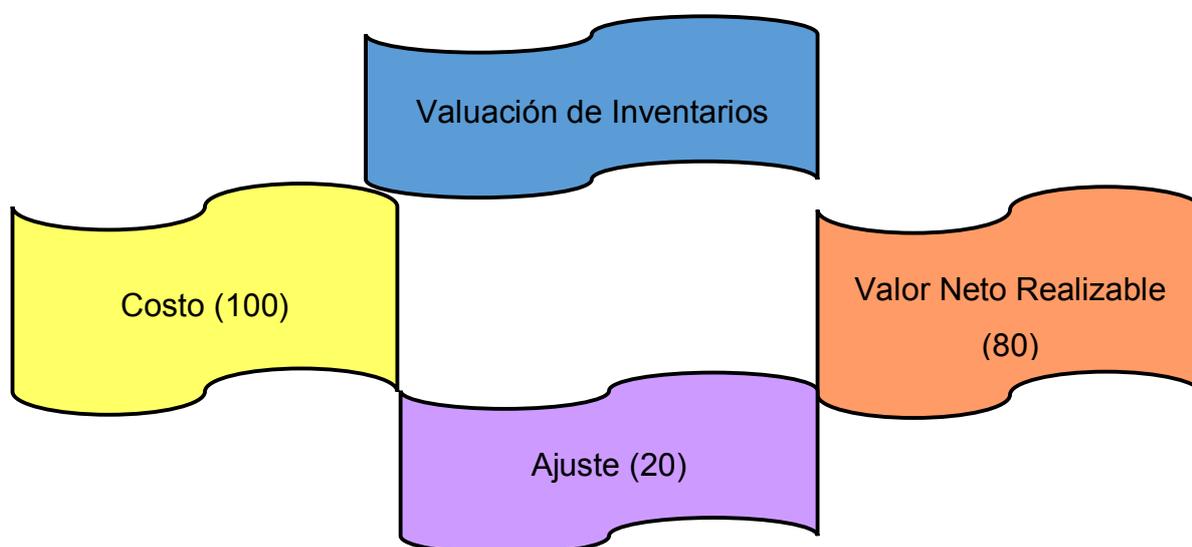


Gráfico 6: Prueba de Valor Neto Realizable
Fuente: Autoría Propia

3.1.2 Tratamiento Tributario de la valoración de Inventario a su valor neto de realización

De acuerdo a lo establecido en la normativa tributaria ecuatoriana, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento 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.

A través del siguiente caso práctico explicaremos el tratamiento contable y tributario en la aplicación de la valoración de los inventarios y la generación del impuesto diferido por el ajuste de los inventarios a su valor neto razonable:

3.1.3 Caso Práctico

Durante el año 2015 la compañía Industrial Fabrex S.A incurrió en desembolsos para la producción de 7,500 escritorios de oficina dichos costos se detallan a continuación:

El 15 de septiembre se adquirieron 200 tablas de robles a un costo unitario de US\$1,500 incluido el IVA a la compañía el Pantanal S.A. El 25 de septiembre se adquirió clavos, barniz y pintura por un valor de US\$25,000 incluido el IVA. La nómina de los trabajadores de la planta corresponde a 50 trabajadores incluido el aporte patronal y beneficios sociales de los meses de septiembre y octubre. El inventario estará listo para ser transferido a bodega el 1 de noviembre del 2015.

El 20 de septiembre del 2015 el departamento de producción solicitó a bodega mediante requisición #25, 100 tablas de robles. El 25 de octubre fueron solicitadas 100 tablas adicionales de robles para continuar con el proceso productivo a través de requisición #26. El 30 de octubre fueron enviados a producción los clavos, barniz y pinturas bajo requisición #27 para terminar con la producción de los escritorios.

Al 31 de diciembre del presente año, la compañía efectúa su correspondiente análisis de deterioro y sus gastos de ventas incurridos por cada escritorio son de US\$40

En el año 2016 la compañía vendió el 50% de su inventario. El precio de venta de los escritorios es de US\$125.

3.1.4 Desarrollo del Caso Práctico

Antecedentes

Es importante determinar el costo unitario y a su vez determinar los elementos que conforman en el costo total de la mercadería para cumplir con lo establecido con la NIC 2. El costo total de la mercadería se presenta a continuación:

Tabla 16: Elementos del Costo Total de la Producción

Costos	Cantidad	Costo Unitario	Base	IVA	Aporte Patronal	Costo Total
MP	200	1,500	263,158.00	36,842.00	-	263,158.00
MOD	50	1,000	44,984.00	-	5,016.00	50,000.00
CIF	550	45.45	21,930.00	3,070.00	-	21,930.00
Total de Costos						335,088.00

Fuente: Autoría Propia

En la tabla 16 se puede observar el costo de cada uno de los elementos de costos que conformará el costo total de producción, el mismo que será transferido al inventario final el 1 de noviembre del 2015.

Asientos de Diario

Tabla 17: Asiento de Compra de Materiales

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
15/09/2015	-1- <u>Inventario de Materiales</u> 200 Tablas de Roble <u>C x Cobrar IVA</u> <u>E.E.E.</u> P/r de compra de materiales	263,158	263,158 36,842	300,000

Fuente: Autoría Propia

Tabla 18: Asiento de Requisición #25 de Materia Prima

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
20/09/2015	-2- <u>Inventario Producto en Proceso</u> Materia Prima <u>Inventario de Materiales</u> 100 Tablas de Roble P/r según requisición #25	131,579	131,579	131,579

Fuente: Autoría Propia

Tabla 19: Asiento de Compra de Materiales

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
25/09/2015	-3- <u>Inventario de Materiales</u> Clavos, Barniz y Pintura <u>C x Cobrar IVA</u> <u>E.E.E.</u> P/r de compra de materiales	21,930	21,930 3,070	25,000

Fuente: Autoría Propia

Tabla 20: Asiento de la Nómina de Septiembre

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/9/2015	-4-			
	<u>Inventario en Productos en Proceso</u>		25,000	
	MOD	25,000		
	Sueldos y Beneficios Sociales	22,492		
	Aporte Patronal	2,508		
	<u>IESS x Pagar</u>			4,633
	Aporte Patronal	2,508		
	Aporte Personal	2,126		
	<u>Nómina x Pagar</u>			20,367
	P/r la nómina de Septiembre			

Fuente: Autoría Propia

Tabla 21: Asiento de Pago de la Nómina de Septiembre

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/9/2015	-5-			
	<u>Nómina x Pagar</u>		20,367	
	<u>E.E.E.</u>			20,367
	P/r de pago de nómina de Septiembre			

Fuente: Autoría Propia

Tabla 22: Asiento de Requisición #26 de Materia Prima

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
25/10/2015	-6-			
	<u>Inventario Producto en Proceso</u>		131,579	
	Materia Prima	131,579		
	<u>Inventario de Materiales</u>			131,579
	100 Tablas de Robles	131,579		
	P/r según requisición #26			

Fuente: Autoría Propia

Tabla 23: Asiento de Requisición #27 de CIF

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
30/10/2015	-7-			
	<u>Inventario Producto en Proceso</u>		21,930	
	CIF	21,930		
	<u>Inventario de Materiales</u>			21,930
	Clavos, Barniz y Pintura	21,930		
	P/r según requisición #27			

Fuente: Autoría Propia

Tabla 24: Asiento de Nómina de Octubre

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/10/2015	-8-			
	<u>Inventario en Productos en Proceso</u>		25,000	
	MOD	25,000		
	Sueldos y Beneficios Sociales	22,492		
	Aporte Patronal	2,508		
	<u>IESS x Pagar</u>			4,634
	Aporte Patronal	2,508		
	Aporte Personal	2,126		
	<u>Nómina x Pagar</u>			20,367
	P/r la nómina de Octubre			
31/10/2015	-9-			
	<u>Nómina x Pagar</u>		20,367	
	<u>E.E.E.</u>			20,367
	P/r de pago de nómina de Octubre			

Fuente: Autoría Propia

Los asientos de diario planteados anteriormente demuestran la acumulación de los costos de producción los cuales serán transferidos al inventario final de productos terminados tal como se muestra a continuación:

Tabla 25: Asiento de Inventarios Terminados

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
01/11/2015	-10-			
	<u>Inventario Final</u>		335,088	
	7500 Escritorios	335,088		
	<u>Inventario en Productos en Proceso</u>			335,088
	Materia Prima	263,158		
	MOD	50,000		
	CIF	21,930		
	P/r de escritorios disponibles para la venta			

Fuente: Autoría Propia

Al término del año 2015 debido al decrecimiento de la economía y después de realizar una investigación se estimó que el precio de venta de los inventarios es de US\$85. Esto nos indica un indicio de deterioro de los inventarios por lo cual es necesario la determinación del valor neto realizable en el cual se deben excluir del precio de venta los gastos necesarios para generar la venta como se muestra a continuación:

Tabla 26: Determinación del Valor Neto Realizable

Detalle	Valor
Precio Estimado de Venta	US\$75.00
(-) Gastos de Venta	<u>US\$40.00</u>
(=) Valor Neto Realizable	US\$35.00

Fuente: Autoría Propia

Posteriormente luego de determinar el VNR debemos compararlo con el costo en el cual están registrados los inventarios. Si nuestro importe en libros es superior al VNR se deberá proceder a realizar un ajuste al valor en libros de los inventarios de la siguiente manera:

Tabla 27: Valor en libros vs el Valor Neto Realizable

COSTO TOTALES	VNR (PVP -GV)	DETERIORO
335,088	262,500.00	72,588

Fuente: Autoría Propia

El asiento contable para reconocer la pérdida por deterioro es como sigue a continuación:

Tabla 28: Asiento de Deterioro del Valor de Inventarios

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2015	-11- <u>Pérdida por Deterioro del Valor de Inventarios</u> <u>Deterioro Acumulado del Valor de Inventarios</u> P/r del análisis del deterioro del activo		72,588	72,588

Fuente: Autoría Propia

El asiento para reconocer el impuesto diferido generado por dicha pérdida es el siguiente:

Tabla 29: Asiento de Generación del Activo por Impuesto Diferido

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2015	-12- <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Gastos por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/r del impuesto diferido		15,969	15,969

Fuente: Autoría Propia

Determinación del Impuesto Diferido

La pérdida por deterioro para alcanzar el valor neto realizable en los inventarios para propósitos fiscales será deducible cuando dichos inventarios se vendan o se consuman, para ello es necesaria la elaboración de un papel de trabajo como se muestra a continuación:

Tabla 30: Análisis de la Diferencia Temporaria

Detalle	B. Contable	B. Fiscal	Diferencia	Activo Impuesto Diferido
Inventarios	335,088	335,088	-	
Pérdida VNR	-72,588	-	72,588	
Saldo de Inventarios	262,500	335,088	72,588	15,969

Fuente: Autoría Propia

Como se puede observar dicha pérdida genera un Activo por Impuesto Diferido el cual debe presentar el formulario 101 de la siguiente manera:

Tabla 31: Presentación del Formulario 101- Generación por el Valor Neto Realizable de Inventarios

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR VALOR NETO REALIZABLE DE INVENTARIOS	814	+	72,588	815	-	-

Fuente: Servicios de Rentas Internas

Asientos contables 2016

Tabla 32: Asiento de Venta de Escritorios

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
5/1/2016	-1-			
	<u>E.E.E.</u>		635,625	
	<u>C x Cobrar Retención Fuente</u>		5,625	
	<u>Ventas</u>			562,500
	7500 Escritorios	635,625		
	<u>C x Pagar IVA</u>			78,750
	P/r venta de escritorios			

Fuente: Autoría Propia

Tabla 33: Asiento de Determinación del Costo de Venta

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
5/1/2016	-2-			
	Costo de Ventas		262,500.00	
	<u>Deterioro Acumulado del Valor de Inventarios</u>		72,588.00	
	<u>Inventario Final</u>			335,088
	7500 Escritorios			
	P/r costo de ventas			

Fuente: Autoría Propia

Los asientos contables presentados en la parte superior, representa el reconocimiento de la venta con su respectivo costo, lo cual permite la recuperación futura del impuesto diferido y se refleja de la siguiente manera:

Tabla 34: Asiento de Reversión del Activo por Impuesto Diferido

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-3-			
	<u>Gastos por Impuesto a la Renta Diferido</u>		15,969	
	<u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u>			15,969
	P/r de ajuste de impuestos diferidos			

Fuente: Autoría Propia

Tabla 35: Presentación del Formulario 101- Reversión del Activo por Valor Neto Realizable de Inventarios

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR VALOR NETO REALIZABLE DE INVENTARIOS	814	+	-	815	-	72,588

Fuente: Autoría Propia

A continuación, realizamos el movimiento de la cuenta de inventarios y a su vez presentamos el Estado de Resultados Integral y Conciliación Tributaria para observar el efecto de generación y reversión del impuesto diferido.

Tabla 36: Movimiento de la Cuenta de Inventarios

Saldo de Cuentas de Inventarios	Años	
	2015	2016
Inventarios	335,088	-
Pérdida por Valor Neto de Realización	-72,588	-
Saldo Final de Inventarios	262,500	-
Costo de Venta de los Inventarios	-	262,500

Fuente: Autoría Propia

Tabla 37: Estado de Resultado y Conciliación Tributaria

Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria	Años	
	2015	2016
Ingresos	450,000	562,500
Costo de Ventas	-162,500	-262,500
Pérdida por VNR de Inventarios	-72,588	-
Utilidad Contable	287,500	300,000
(+) Generación de diferencia temporaria (VNR)	72,588	-
(-) Reversión de diferencia temporaria (VNR)	-	-72,588
Utilidad Gravable	360,088	227,412
(-) Impuesto a la Renta (22%)	63,250	66,000
Impuesto a la Renta Cte.	79,219	50,031
Impuesto a la Renta Diferido	-15,969	15,969
Utilidad Neta a distribuir accionistas	224,250	234,000

Fuente: Autoría Propia

3.2 Impuesto Diferido Generado por las pérdidas esperadas en contratos de construcción

En el sector de la construcción los ingresos que se generan por contratos de construcción en su mayoría de los casos los mismos generan beneficios económicos futuros para la empresa constructora, sin embargo, en muchas las compañías constructoras podrían incurrir en ciertas pérdidas relacionadas con su actividad operacional, como lo corresponden: (i) pérdidas por robo de materiales y gastos de operación, (ii) pérdidas por tiempos, (iii) pérdidas por soborno, (iv) pérdidas por fraude, (v) pérdidas tecnológicas, informáticas y profesionales, (vi) pérdidas por negligencia, (vii) pérdidas por inversiones, (viii) pérdidas de talento, (ix) pérdidas por nepotismo, (x) pérdidas por robo, etc...; lo cual resulta en factores que incidan en la estimación de pérdidas esperadas que deben reconocerse conforme a la técnica contable para dichos contratos de construcción..

3.2.1 Tratamiento por las pérdidas esperadas de conformidad con las NIIF

La NIC 11 “Contratos de Construcción”, trata sobre el marco contable que debe realizar los contratistas para el reconocimiento de los ingresos, costos y gastos referentes a contratos de construcción, y su vez el tratamiento contable cuando no se puede medir con fiabilidad la fase de la construcción final, en el cual podría existir la probabilidad de que los costos totales incurridos excedan a los ingresos totales del

contrato establecido, mediante el cual conforme a la técnica contable vigente deberá proceder al reconocimiento de una pérdida del mismo.

Según la NIC 11 “Contratos de construcción”, existen ciertas circunstancias en donde el costo incurrido del contrato puede requerir reconocerse de inmediato como un gasto, en los contratos donde:



Gráfico 7: Circunstancias en donde los costos incurridos del contrato pueden requerir reconocerse

Fuente: Autoría Propia

En la cual el marco contable menciona que el valor de tales pérdidas se determina con independencia de:

a) Si los trabajos del contrato han comenzado o no

b) El grado de realización de la actividad del contrato

c) La cantidad de ganancias que se espera obtener en otros contratos, siempre que aquéllos y éste no sean tratados como uno sólo a efectos contables.

Gráfico 8: Factores Independientes para la determinación de la Pérdida en Contrato de Construcción

Fuente: Autoría Propia

3.2.2 Tratamiento Tributario por las pérdidas esperadas en contratos de construcción.

De acuerdo a lo establecido en la normativa tributaria ecuatoriana, en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento, las pérdidas esperadas en contratos de construcción generadas por la probabilidad de que los costos totales del contrato excedan los ingresos totales del mismo, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que finalice el contrato, siempre y cuando dicha pérdida se produzca efectivamente

A través del siguiente caso práctico explicaremos el tratamiento contable y tributario en la aplicación de contratos de construcción y la generación de impuesto diferido por las pérdidas esperadas en dichos contratos.

3.2.3 Caso Práctico

La Constructora del Sur S.A. durante el ejercicio económico 2015, se encuentra ejecutando 2 construcciones la cual denominaron: Contrato Favorita a un valor de US\$475,000 y Contrato GMO a un valor de US\$560,000.

De acuerdo al análisis financiero del Contrato La Favorita, se conoce que al 31 de diciembre del 2015 se obtuvo la siguiente información:

Tabla 38: Avance de Obra- Contrato La Favorita

<i>A</i>	<i>b</i>	<i>C</i>	$d = b + c$	$e = a - d$	<i>f</i>	$g = b/d$	$h = a * g$	$i = h - b$
Valor del Contrato	Costos Incurridos	Costos Estimados por Completar	Costos Total	Perdida Bruta Estimada	Facturación a la Fecha	% Grado de Avance	Ingresos Devengados	Utilidad o Perdida Bruta Devengada
475,000	325,000	175,000	500,000	(25,000)	308,750	65%	308.750	(16.250)

Fuente: Autoría Propia

Cabe mencionar que el contrato tiene una fecha de finalización al 31 de diciembre del 2016, lo cual según lo establecido se cumple con el plazo de dos años de la entrega de la obra. Cabe mencionar la obra se completó en el 2016 en el cual el costo incurrido total ascendió a los US\$500,000.

En cambio, el contrato “GMO” por US\$2’000,000 con un tiempo de plazo de entrega de 3 años, inició el 1 de enero del 2015 en el cual la constructora incurrió en costos del contrato por US\$250,000 que incluye US\$45,000 de salarios pre-pagados y se estima que el costo futuro para finalizar la obra será de US\$530,000.

En el 2016 la empresa tiene un costo incurrido de US\$300,000 por dicha construcción y la empresa estima que los costos a incurrir en el próximo año serán de US\$225,000. En el 2017 los costos incurridos ascienden a US\$215,000. En los términos del contrato se acordó que la facturación de dicha obra será de acuerdo a su porcentaje de avance de obra. La Tasa de Impuesto a la renta vigente es del 22%.

3.2.4 Desarrollo del Caso Práctico

Antecedentes Contratos La Favorita

Cabe mencionar que de acuerdo al artículo 61 de la Ley de Régimen Tributario, en su numeral 3 establece que de acuerdo al certificado de avance de obra se debe emitir el comprobante de venta de acuerdo a dicho porcentaje.

La Constructora del Sur S.A. durante el ejercicio económico 2015 presenta el siguiente contrato de construcción con la compañía La Favorita:

Tabla 39: Datos del Contrato de Construcción La Favorita

Fecha	Nombre del Contrato	Valor del Contrato	Costo Incurrido	Costo Estimado Por Completar	Costo Estimado Total	Utilidad (Pérdida) Bruta Estimada	Facturación a la Fecha	% Grado de Avance	Ingresos Devengados	Utilidad (Pérdida) Bruta Devengada
31/12/2015	La Favorita	475,000	325,000	175,000	500,000	-25,000	308,750	65%	308,750	-16,250
31/12/2016	La Favorita	475,000	500,000	-	500,000	-25,000	475,000	100%	475,000	-25,000

Fuente: Autoría Propia

Asientos de Diario del Contrato la Favorita

Tabla 40: Asiento de Reconocimiento del Ingreso

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2015	-1-			
	<u>Cuentas por Cobrar-Clientes</u>		308,750	
	La Favorita	308,750		
	<u>Ingresos x Contrato de Construcción</u>			308,750
	P/r Facturación de la Venta			

Fuente: Autoría Propia

Tabla 41: Asiento del Reconocimiento de los Costos Incurridos en el 2015

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2015	-2-			
	<u>Costo de Ventas</u>		325,000	
	La favorita	325,000		
	<u>Inventario de Materiales</u>			325,000
	P/r costos incurridos por el año 2015			

Fuente: Autoría Propia

Los asientos anteriores muestran el reconocimiento de la facturación y su correspondiente costo de venta, de acuerdo a lo establecido en el contrato.

El gasto correspondiente a la pérdida estimada generada por el contrato la favorita se registra contablemente de la siguiente manera:

Tabla 42: Asiento de la Provisión de Pérdidas en Contratos de Construcción

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2015	-3-			
	<u>Gasto de Perdidas en Contratos de Construcción</u>		8,750	
	La favorita	8,750		
	<u>Provisión de pérdidas en Contratos de Construcción</u>			8,750
	P/r perdida estimada en contrato la favorita			

Fuente: Autoría Propia

Determinación del Impuesto Diferido del Contrato la Favorita

Las pérdidas generadas 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 por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que finalice el contrato, siempre y cuando dicha pérdida se produzca efectivamente para ello es necesario la elaboración de un papel de trabajo como se muestra a continuación:

Tabla 43: Análisis de la Diferencia Temporal del Contrato la Favorita

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia	Tasa	AID
Pérdidas por Contratos Construcción	8,750	0	8,750	22%	1,925

Fuente: Autoría Propia

Tabla 44: Asiento por Generación del Activo por Impuesto Diferido

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2015	-1-			
	Activo por Impuesto Diferido		1,925	
	La favorita	1,925		
	Gasto por Impuesto a la renta diferido			1,925
	P/r AID por perdida estimada en contrato la favorita			

Fuente: Autoría Propia

Como se puede observar dicha perdida genera un Activo por Impuesto Diferido en el periodo 2015 el cual se debe presentar en el formulario 101 de la siguiente manera:

Tabla 45: Presentación del Formulario 101- Generación por Pérdidas Esperadas en Contratos de Construcción

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
			GENERACIÓN		REVERSIÓN	
POR PÉRDIDAS ESPERADAS EN CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN	816	+	8,750	817	-	-

Fuente: Autoría Propia

Asientos contables 2016 del Contrato la Favorita

Tabla 46: Asiento de Reconocimiento del Ingreso

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-1-			
	<u>Cuentas por Cobrar-Clientes</u>		166,250	
	La Favorita	166,250		
	<u>Ingresos x Contrato Const.</u>			166,250
	P/r Facturación de la Venta			

Fuente: Autoría Propia

Tabla 47: Asiento de Costos Incurridos

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-2-			
	<u>Costo de Ventas</u>		175,000	
	La favorita	175,000		
	<u>Inv. Materiales</u>			175,000
	P/r costos incurridos por el año 2016			

Fuente: Autoría Propia

Los asientos anteriores muestran el reconocimiento de la facturación y su correspondiente costo de venta correspondiente al año 2016, de acuerdo a lo establecido en el contrato.

La reversión de la provisión de la pérdida estimada generada por el contrato la favorita se registra contablemente de la siguiente manera:

Tabla 48: Asiento de la Reversión de la Provisión de Pérdidas

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-3-			
	<u>Provisión de Pérdidas en Contratos de Construcción</u>		8,750.00	
	<u>C x Pagar- Rev. Cont. Construcción</u>			8,750.00
	P/r ajuste perdida estimada en contrato la favorita			

Fuente: Autoría Propia

Tabla 49: Análisis de la Diferencia Temporaria

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia	Tasa	AID
Pérdidas por Con. Const.	8,750	8,750	-	22%	0

Fuente: Autoría Propia

Tabla 50: Asiento de Reversión del Activo por Impuesto Diferido

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-1- <u>Gastos por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/r de ajuste de impuestos diferidos		1,925	1,925

Fuente: Autoría Propia

Como se puede observar, en el año 2016 se terminó el contrato de construcción, es por ello que la base fiscal de dicha perdida será igual a la base contable lo que me permitirá la reversión o recuperación de dicho impuesto. El cual debe presentar el formulario 101 de la siguiente manera:

Tabla 51: Presentación del Formulario 101- Reversión por Pérdidas Esperadas en Contratos de Construcción

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR PÉRDIDAS ESPERADAS EN CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN	816	+	-	817	-	8,750

Fuente: Autoría Propia

Antecedentes Contratos GMO

La Constructora del Sur S.A. durante el ejercicio económico 2015 presenta el siguiente contrato de construcción con la compañía la GMO:

Tabla 52: Datos del Contrato de Construcción GMO

Fecha	Nombre del Contrato	Valor del Contrato	Costo Incurrido	Costo Estimado por Completar	Costo Estimado Total	Utilidad (Pérdida) b Bruta Estimada	Facturación a la Fecha	% Grado de Avance	Ingresos Devengados	Utilidad (Pérdida) Bruta Devengada
31/12/2015	GMO	2,000,000	205,000	530,000	735,000	1,265,000	557,823	28%	557,823	352,823
31/12/2016	GMO	2,000,000	505,000	225,000	730,000	1,270,000	1,383,562	69%	1,383,562	878,562
31/12/2017	GMO	2,000,000	720,000	-	720,000	1,280,000	2,000,000	100%	2,000,000	1,280,000

Fuente: Autoría Propia

Asientos de Diario GMO

Los asientos planteados a continuación hacen referencia a lo facturado a la fecha, y el reconocimiento del costo incurrido por el año 2015.

Tabla 53: Asiento de Reconocimiento del Ingreso del 2015

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2015	-1-			
	<u>Cuentas por Cobrar Cont. Construcción</u>		557,823	
	GMO	557,823		
	<u>Ingreso x Contrato de Construcción</u>			557,823
	P/r Facturación de la Venta			

Fuente: Autoría Propia

Tabla 54: Asiento de Costos Incurridos del 2015

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2015	-2-			
	<u>Costo de Ventas</u>		205,000	
	GMO	205,000		
	<u>Gastos Pagados x Anticipado</u>		45,000	
	<u>Efectivo y Equivalente de Efectivo</u>			45,000
	<u>Inv. Materiales</u>			205,000
	P/r costos incurridos por el año 2015			

Fuente: Autoría Propia

Los asientos planteados a continuación hacen referencia a lo facturado a la fecha, y el reconocimiento del costo incurrido por el año 2016.

Tabla 55: Asiento de Reconocimiento del Ingreso del 2016

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-1-			
	<u>Cuentas por Cobrar Cont. Construcción</u>		825,739	
	GMO	825,739		
	<u>Ingresos x Contratos de Construcción</u>			825,739
	P/r Facturación de la Venta			

Fuente: Autoría Propia

Tabla 56: Asiento de Costos Incurridos del 2016

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-2-			
	<u>Costo de Ventas</u>		300,000	
	GMO	300,000		
	<u>Inv. Materiales</u>			300,000
	P/r costos incurridos por el año 2016			

Fuente: Autoría Propia

En el año 2017 según lo establecido en el contrato se factura la diferencia del mismo y su registro contable es como se muestra a continuación:

Tabla 57: Asiento de Reconocimiento de Ingresos del 2017

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2017	-1-			
	<u>Cuentas por Cobrar -Clientes</u>		616,438	
	GMO	616,438		
	<u>Ingresos x Contrato de Construcción</u>			616,438
	P/r Ventas en 2017			

Fuente: Autoría Propia

Los asientos planteados a continuación hacen referencia al reconocimiento del costo incurrido por el año 2017.

Tabla 58: Asiento de Costos Incurridos del 2017

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2017	-2-			
	<u>Costo de Ventas</u>		215,000	
	GMO			215,000
	<u>Inv. Materiales</u>	215,000		
	P/r costos incurridos por el año 2017			

Fuente: Autoría Propia

El presente contrato como se puede observar, origina una utilidad, es decir los ingresos del contrato, exceden a los costos de los mismos. A continuación, reflejamos el Estado de Resultado durante los 3 años para comparar los efectos de la pérdida del Contrato La Favorita en materia de impuestos diferidos.

Tabla 59: Estado de Resultado y Conciliación Tributaria

Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria	Años			Total
	2015	2016	2017	
Ingresos				
Contrato Favorita	308,750	166,250		475,000
Contrato GMO	557,823	825,739	616,438	2'000,000
Costo en Construcción				
Contrato Favorita	(325,000)	(175,000)		(500,000)
Contrato GMO	(205,000)	(300,000)	(215,000)	(720,000)
Utilidad Bruta	336,573	516,989	401,438	1'255,000
Provisión Pérdidas Esperadas en Construcción	(8,750)			(8,750)
Utilidad Contable	327,823	516,989	401,438	1'246,250
(+) Generación de Diferencia Temporaria	8,750			8,750
(-) Reversión de Diferencia Temporaria		(8,750)		(8,750)
Utilidad Gravable	336,573	508,239	401,438	1'246,250
Gasto Impuesto a la Renta	(75,971)	(109,887)	(88,316)	(274,175)
Impuesto a la Renta (22%)	(74,046)	(111,812)	(88,316)	(274,175)
Impuesto a la Renta Diferido	(1,925)	1,925		-
Utilidad Neta a Distribuir Accionista	412,544	618,126	489,755	1'520,425

Fuente: Autoría Propia

3.3 Impuesto Diferido Generado por depreciación atribuible al desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo.

El costo de desmantelamiento es aquel que se genera por las clausulas establecidas en un contrato, mediante el cual la sociedad tiene la obligación de entregar un sitio o instalación, en las mismas condiciones en las que fueron entregadas o concesionadas

3.3.1 Tratamiento de una provisión por desmantelamiento de conformidad con las NIIF.

Las NIIF establecen que se debe reconocer una provisión cuando se presenten las siguientes condiciones:

- Existe una obligación presente como resultado de un suceso pasado
- Es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos para cancelar dicha obligación.
- Es posible realizar una estimación fiable del importe de la obligación.

Es importante mencionar que estos costos de desmantelamientos en su reconocimiento inicial se capitalizan como parte de la Propiedad, Planta y Equipo, y

deberán ser depreciados a lo largo de la vida útil del activo, registrando en consecuencia un gasto de depreciación que afecta a los resultados del periodo.

3.3.2 Tratamiento Tributario de la depreciación atribuible al desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo.

La depreciación correspondiente al valor activado por desmantelamiento será considerada como no deducible en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por estos conceptos, los cuales podrán ser utilizados en el momento en que efectivamente se produzca el desmantelamiento y únicamente en los casos en que exista la obligación contractual para hacerlo

A través del siguiente caso práctico explicaremos el tratamiento contable y tributario de la depreciación por desmantelamiento:

3.3.3 Caso Práctico

La industria Fabrex S.A adquirió el 1 de enero del 2016 una concesión para el montaje de una maquinaria por un valor de US\$ 250,000 para la elaboración de sus productos por un plazo de 10 años, en el contrato se establece una cláusula de desmantelamiento la cual será aplicable al final de la vida útil del contrato, lo cual un experto en dicho desmantelamiento determinó que el costo asciende a \$80,000. La tasa de interés de mercado es de 10%. La vida útil de dichas instalaciones es de 10 años para propósitos contables y su método de depreciación es línea recta. La tasa de Impuesto a la Renta aplicable es del 22%.

3.3.4 Desarrollo del Caso Práctico

Antecedentes

En este ejercicio al tratarse de una concesión para el montaje de una maquinaria se va determinar el costo inicial de dicho activo, en la cual traeremos el valor actual del costo del desmantelamiento con los datos ya mencionados:

Tabla 60: Resumen de Información del Caso Práctico

Datos	
Fecha Contrato:	01/01/2016
Plazo:	10 años
Tipo Activo:	Local
Vencimiento de Canon:	31/12/2015
Maquinaria	\$ 250,000
Tasa WACC:	12%
Desmantelamiento futuro	\$ 80,000

Fuente: Autoría Propia

A continuación, procedemos a calcular el valor actual de la provisión del desmantelamiento:

Tabla 61: Cálculo de la Provisión del Desmantelamiento

Años	Tasa de Interés	Valor a pagar	Valor Actual provisión
2016	12%	80,000	\$ 25,758.00

Fuente: Autoría Propia

Dado la obtención del valor actual del bien, se procede a realizar la tabla de amortización para determinar el gasto financiero que se incurre durante los 10 años, la detallamos a continuación:

Tabla 62: Tabla de Amortización de la Provisión por Desmantelamiento

Fecha	Valor Actual	Gastos financieros	Valor Futuro
01/01/2016	\$ 25,758.00	3,091.00	28,849.00
01/01/2017	\$ 28,849.00	3,462.00	32,311.00
01/01/2018	\$ 32,311.00	3,877.00	36,188.00
01/01/2019	\$ 36,188.00	4,343.00	40,531.00
01/12/2020	\$ 40,531.00	4,864.00	45,395.00
01/12/2021	\$ 45,395.00	5,447.00	50,842.00
01/12/2022	\$ 50,842.00	6,101.00	56,943.00
01/12/2023	\$ 56,943.00	6,833.00	63,776.00
01/12/2024	\$ 63,776.00	7,653.00	71,429.00
01/12/2025	\$ 71,429.00	8,571.00	80,000.00
Total		54,242.00	-

Fuente: Autoría Propia

Luego de obtener la determinación del valor actual del desmantelamiento.

Procedemos a determinar el costo de dicho local:

Costo de Edificio	\$ 250,000
Provisión por desmantelamiento a Valor Actual	\$ 25,758
Total	\$ 275,758

Posterior procedemos a determinar la depreciación anual del activo, a su vez del desmantelamiento:

Tabla 63: Determinación de la Depreciación Anual de la Maquinaria

Detalle	Valor
Costo Maquinaria	\$ 250,000.00
Vida Útil	10 Años
Depreciación Anual	25,000.00

Fuente: Autoría Propia

Tabla 64: Determinación de la Depreciación Anual del Desmantelamiento

Provisión Desmantelamiento Agregada al Costo	
Costo	\$ 25,758.00
Vida Útil	10 Años
Depreciación Anual	2,576.00

Fuente: Autoría Propia

Asientos Diarios

Asientos 2016

Tabla 65: Asiento de Costo Inicial del Arrendamiento del Edificio

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
01/01/2016	-1-			
	<u>Maquinaria</u>		250,000	
	<u>Maquinaria-Desmantelamiento</u>		25,758	
	<u>Efectivo y Equivalente de Efectivo</u>			250,000
	<u>Prov. Desmantelamiento</u>			25,758
	P/r Costo inicial del contrato de arrendamiento financiero de edificio			

Fuente: Autoría Propia

Tabla 66: Asiento del Gasto Financiero de la Provisión por Desmantelamiento

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-2- Gastos Financieros Prov. Desmantelamiento P/r de Gastos Financieros		3,091	3,091

Fuente: Autoría Propia

Tabla 67: Asiento del Gasto de Depreciación Anual

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-3- Gasto por Depreciación Maquinaria Prov. Desmantelamiento Dep. Acumulada Maquinaria Dep. Acumulada Maq. -Desmantelamiento P/r depreciación correspondiente al año 1	25,000 2,576	27,576	25,000 2,576

Fuente: Autoría Propia

Tabla 68: Asiento de Generación del Activo por Impuesto Diferido

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-4- Activo por Impuesto a la Renta Diferido Gasto por Impuesto a la Renta Diferido P/r generación de diferencia temporaria		567	567

Fuente: Autoría Propia

Tabla 69: Asientos 2017

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2017	-1- Gastos Financieros Prov. Desmantelamiento P/r de Gastos Financieros		3,462	3,462
31/12/2017	-2- Gasto por Depreciación Maquinaria Prov. Desmantelamiento Dep. Acumulada Maquinaria Dep. Acumulada Maq. - Desmantelamiento P/r depreciación correspondiente al año 2	25,000 2,576	27,576	25,000 2,576
31/12/2017	-3- Activo por Impuesto a la Renta Diferido Gasto por Impuesto a la Renta Diferido P/r generación de diferencia temporaria		567	567

Fuente: Autoría Propia

Tabla 70: Asientos 2018

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2018	-1- Gastos Financieros Prov. Desmantelamiento		3,877	3,877
31/12/2018	P/r de Gastos Financieros -2- Gasto por Depreciación		27,576	
	Maquinaria	25,000		
	Prov. Desmantelamiento	2,576		
	Dep. Acumulada Maquinaria			25,000
	Dep. Acumulada Maq. - Desmantelamiento			2,576
31/12/2018	P/r depreciación correspondiente al año 3 -3- Activo por Impuesto a la Renta Diferido		567	
	Gasto por Impuesto a la Renta Diferido			567
	P/r generación de diferencia temporaria			

Fuente: Autoría Propia

Tabla 71: Asientos 2019

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2019	-1- Gastos Financieros Prov. Desmantelamiento		4,343	4,343
31/12/2019	P/r de Gastos Financieros -2- Gasto por Depreciación		27,576	
	Maquinaria	25,000		
	Prov. Desmantelamiento	2,576		
	Dep. Acumulada Maquinaria			25,000
	Dep. Acumulada Maq. - Desmantelamiento			2,576
31/12/2019	P/r depreciación correspondiente al año 4 -3- Activo por Impuesto a la Renta Diferido		567	
	Gasto por Impuesto a la Renta Diferido			567
	P/r generación de diferencia temporaria			

Fuente: Autoría Propia

Tabla 72: Asientos 2020

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2020	-1- Gastos Financieros Prov. Desmantelamiento P/r de Gastos Financieros		4,864	4,864
31/12/2020	-2- Gasto por Depreciación Maquinaria Prov. Desmantelamiento Dep. Acumulada Maquinaria Dep. Acumulada Maq. - Desmantelamiento P/r depreciación correspondiente al año 5	25,000 2,576	27,576	25,000 2,576
31/12/2020	-3- Activo por Impuesto a la Renta Diferido Gasto por Impuesto a la Renta Diferido P/r generación de diferencia temporaria		567	567

Fuente: Autoría Propia

Tabla 73: Asientos 2021

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2021	-1- Gastos Financieros Prov. Desmantelamiento P/r de Gastos Financieros		5,447	5,447
31/12/2021	-2- Gasto por Depreciación Maquinaria Prov. Desmantelamiento Dep. Acumulada Maquinaria Dep. Acumulada Maq. - Desmantelamiento P/r depreciación correspondiente al año 6	25,000 2,576	27,576	25,000 2,576
31/12/2021	-3- Activo por Impuesto a la Renta Diferido Gasto por Impuesto a la Renta Diferido P/r generación de diferencia temporaria		567	567

Fuente: Autoría Propia

Tabla 74: Asientos 2022

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2022	-1- Gastos Financieros Prov. Desmantelamiento P/r de Gastos Financieros		6,101	6,101
31/12/2022	-2- Gasto por Depreciación Maquinaria Prov. Desmantelamiento Dep. Acumulada Maquinaria Dep. Acumulada Maq. - Desmantelamiento P/r depreciación correspondiente al año 7	25,000 2,576	27,576	25,000 2,576
31/12/2022	-3- Activo por Impuesto a la Renta Diferido Gasto por Impuesto a la Renta Diferido P/r generación de diferencia temporaria		567	567

Fuente: Autoría Propia

Tabla 75: Asientos 2023

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2023	-1- Gastos Financieros Prov. Desmantelamiento P/r de Gastos Financieros		6,833	6,833
31/12/2023	-2- Gasto por Depreciación Maquinaria Prov. Desmantelamiento Dep. Acumulada Maquinaria Dep. Acumulada Maq. - Desmantelamiento P/r depreciación correspondiente al año 8	25,000 2,576	27,576	25,000 2,576
31/12/2023	-3- Activo por Impuesto a la Renta Diferido Gasto por Impuesto a la Renta Diferido P/r generación de diferencia temporaria		567	567

Fuente: Autoría Propia

Tabla 76: Asientos 2014

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2024	-1- Gastos Financieros Prov. Desmantelamiento P/r de Gastos Financieros		7,653	7,653
31/12/2024	-2- Gasto por Depreciación Maquinaria Prov. Desmantelamiento Dep. Acumulada Maquinaria Dep. Acumulada Maq. - Desmantelamiento P/r depreciación correspondiente al año 9	25,000 2,576	27,576	25,000 2,576
31/12/2024	-3- Activo por Impuesto a la Renta Diferido Gasto por Impuesto a la Renta Diferido P/r generación de diferencia temporaria		567	567

Fuente: Autoría Propia

Tabla 77: Asientos 2025

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2025	-1- Gastos Financieros Prov. Desmantelamiento P/r de Gastos Financieros		8,571	8,571
31/12/2025	-2- Gasto por Depreciación Maquinaria Prov. Desmantelamiento Dep. Acumulada Maquinaria Dep. Acumulada Maq. - Desmantelamiento P/r depreciación correspondiente al año 10	25,000 2,576	27,576	25,000 2,576
31/12/2025	-3- Activo por Impuesto a la Renta Diferido Gasto por Impuesto a la Renta Diferido P/r generación de diferencia temporaria		567	567

Fuente: Autoría Propia

Según lo acordado bajo los términos contractuales, en el año 2025 se debe efectuar el desmantelamiento, por ende, se procede a aplicar la provisión que se fue acumulando a través del tiempo de la vida útil del activo, la cual se registra de la siguiente manera:

Tabla 78: Asiento para Proceder a Desmantelar

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2025	-4- <u>Prov. Desmantelamiento</u> <u>E.E.E.</u> P/r desmantelamiento de propiedad		80,000	80,000

Fuente: Autoría Propia

Tabla 79: Asiento de Reversión del Activo por Impuesto Diferido

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2025	-5- <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/r reversión de diferencia temporaria		5,667	5,667

Fuente: Autoría Propia

Determinación del Impuesto Diferido

La depreciación correspondiente al desmantelamiento, el cual genera una diferencia temporaria, tal como se muestra a continuación:

Tabla 80: Análisis de la Diferencia Temporaria

Detalle	B. Contable	B. Fiscal	Diferencia Temporaria	Impuesto Diferido
VIC-Edificio	250,000.00	250,000.00		
Desmantelamiento	25,758.00	25,758.00		
Dep. Acumulada Edificio	(25,000.00)	(25,000.00)		
Dep. Acumulada Desmantelamiento	(2,576.00)	0	2,576.00	
Total	248,182.00	250,758.00	2,576.00	567.00

Fuente: Autoría Propia

La presentación en los periodos 2016-2024 en el formulario 101 es de la siguiente manera:

Tabla 81: Presentación del Formulario 101- Generación por Costos Estimados de Desmantelamiento

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR COSTOS ESTIMADOS DE DESMANTELAMIENTO	818	+	2,576	819	-	-

Fuente: Autoría Propia

Posteriormente al finalizar la vida útil del bien, su presentación en el formulario 101 es la siguiente:

Tabla 82: Presentación del Formulario 101- Reversión por Costos Estimados de Desmantelamiento

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR COSTOS ESTIMADOS DE DESMANTELAMIENTO	818	+	2,576	819	-	25,758

Fuente: Autoría Propia

A continuación, presentaremos el Estado de Resultado proyectando el impuesto que se genera por dicha depreciación de desmantelamiento.

Tabla 83: Estado de Resultado y Conciliación Tributaria

Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Ingresos	600,000	600,000	600,000	600,000	600,000	600,000	600,000	600,000	600,000	600,000
Otros Gastos	-35,000	-35,000	-35,000	-35,000	-35,000	-35,000	-35,000	-35,000	-35,000	-35,000
Depreciación de Máquina-Desmantelamiento	-2,576	-2,576	-2,576	-2,576	-2,576	-2,576	-2,576	-2,576	-2,576	-2,576
Utilidad Contable	562,424									
(+) Generación de diferencia temporaria	2,576	2,576	2,576	2,576	2,576	2,576	2,576	2,576	2,576	
(-) Reversión de diferencia temporaria										23,182
Utilidad Gravable	565,000	539,242								
Impuesto a la Renta (22%)	124,300	124,300	124,300	124,300	124,300	124,300	124,300	124,300	124,300	118,633
Impuesto a la Renta Diferido	-567	-567	-567	-567	-567	-567	-567	-567	-567	5,100
Utilidad Neta a distribuir accionistas	438,691									

Fuente: Autoría Propia

3.4 Impuesto Diferido Generado por el deterioro del valor de Propiedad, Planta y Equipo de activos productivos.

En el sector industrial su concentración de activos dada la naturaleza del negocio será en su propiedad, planta y equipo la cual sirve para la producción que generara beneficios económicos futuros, lo cual a través del tiempo dichos activos por diversos factores internos y externos pueden tener un importe recuperable menor al presentado en sus libros.

3.4.1 Tratamiento por el deterioro del valor de Propiedad, Planta y Equipo de activos productivos de conformidad con las NIIF.

Según la NIC 36, un activo se deteriora cuando su importe en libros excede a su importe recuperable. En la cual la norma establece ciertos indicadores internos y externos que permite aseverar si existe una pérdida por deterioro del valor de un activo, en la cual al cumplirse con un indicador la empresa debe realizar una estimación formal del importe recuperable.

Ciertos indicios los mencionamos en el siguiente gráfico:

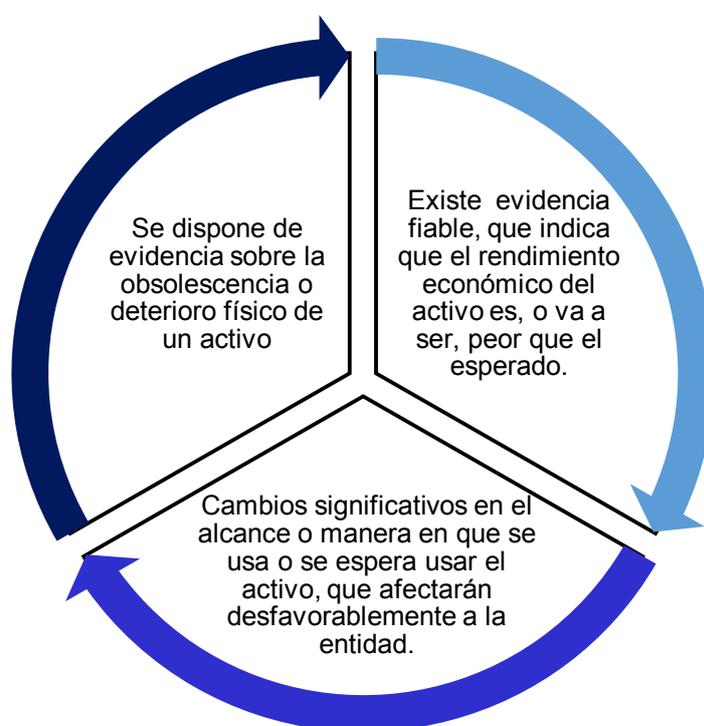


Gráfico 9: Factores Internos para Determinar un Deterioro

Fuente: Autoría Propia

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

3.4.2 Tratamiento Tributario por el deterioro del valor de Propiedad, Planta y Equipo de activos productivos.

Según la normativa tributaria vigente establece que el valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo del contribuyente, será considerado como gasto no deducible en el periodo en el que se registre contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se transfiera el activo o a la finalización de su vida útil.

A través del siguiente caso práctico explicaremos el tratamiento contable y tributario del deterioro del valor de Propiedad, Planta y Equipo de activos productivos.

3.4.3 Caso Práctico

MOYA S.A., es una industria cuya actividad principal es la fabricación de refrigeradoras a nivel local. La empresa tiene una unidad generadora de efectivo la cual incluye los siguientes activos que se encuentran directamente relacionados con su producción son los que detallamos a continuación:

Tabla 84: Línea de Producción de Refrigeradoras

Activos	Costo de Adquisición	Fecha de Adquisición	Vida Útil	Valor de Rescate
Troqueladora	US\$ 550,000	1 de enero del 2010	10 años	4% del Costo
Soldadora	US\$ 380,000	1 de enero del 2010	10 años	3% del Costo
Ensambladora	US\$ 290,000	1 de enero del 2010	10 años	1% del Costo

Fuente: Autoría Propia

El 1 de enero del 2015 el gerente general de MOYA S.A., consciente de la baja de las ventas sufridas en el mercado ecuatoriano dado el estado de recesión que se encuentra el país, y preocupado por el desgaste excesivo y la obsolescencia tecnológica de sus unidades productivas, le solicita a si gerente financiero que

establezca el importe recuperable y, por ende, el que verifique si la línea de producción ha sufrido un deterioro en su valor.

Al efecto de establecer el cálculo del importe recuperable, el gerente financiero de la compañía cuenta con que el precio de mercado para una línea de producción de iguales características a que fabrica refrigeradoras es de aproximadamente US\$ 365,000. La tasa Wacc que servirá para descontar los flujos es de 8%.

3.4.4 Desarrollo del Caso Práctico

Antecedentes

De acuerdo a lo establecido por el departamento financiero, se determinó que el flujo de caja de la producción posee el siguiente detalle:

Tabla 85: Flujo de Caja de la Producción

Descripción	2015	2016	2017
Ingresos	4.650.000	4.670.000	4.690.000
Gastos de mantenimiento	(2'300,000)	(2'500,000)	(2'500,000)
Combustibles y lubricantes	(600,000)	(500,000)	(500,000)
Repuestos	(900,000)	(800,000)	(800,000)
Pinturas	(230,000)	(230,000)	(230,000)
Soldaduras	(470,000)	(445,000)	(430,000)
Impuesto a las ganancias	(420,000)	(420,000)	(420,000)
Provisiones por reestructuraciones de personal	(350,000)	(350,000)	(350,000)

Fuente: Autoría Propia

A continuación, se presenta los flujos de ingresos y egresos los mismos que servirán como base para la determinación del flujo neto, y el valor en uso de las maquinarias:

Tabla 86: Flujo de Caja Neto de la Producción

Descripción	2015	2016	2017
Flujos de Ingresos	4'650,000	4'670,000	4'690,000
Flujos de Egresos	(4'500,000)	(4'475,000)	(4'460,000)
Flujo de Caja Neto	150,000	195,000	230,000

Fuente: Autoría Propia

Luego de determinar el flujo de neto de efectivo se deberá descontar dicho flujo con la tasa de interés establecida, es decir, traer a valor presente para conocer nuestro valor en uso:

Tabla 87: Valor en Uso del Activo

Periodos	1	2	3
Valor Presente	138.889	167.181	182.581
VP Neto	488.651	-	-

Fuente: Autoría Propia

A continuación, se debe calcular el valor en libros de los activos que conforman la unidad generadora de efectivo:

Tabla 88: Valor en Libros de los Activos que conforman la Unidad Generadora de Efectivo

Descripción	Troqueladora	Soldadora	Ensambladora
Costo de Adquisición	550,000	380,000	290,000
Fecha de Adquisición	1 de enero del 2010	1 de enero del 2010	1 de enero del 2010
Vida Útil (años)	10	10	10
Porcentaje de Valor de Rescate	4%	3%	1%
Valor de Rescate	22,000	11,400	2,900
Depreciación Anual	52,800	36,860	28,710
Fecha de Análisis	1 de enero del 2015	1 de enero del 2015	1 de enero del 2015
Años de Vida Útil (Fecha de Análisis)	5	5	5
Depreciación Acumulada a Fecha de Análisis	264,000	184,300	143,550
Valor en Libros	286,000	195,700	146,450

Fuente: Autoría Propia

Posteriormente se determinará el importe recuperable y se procederá a comparar el valor en libros de nuestra unidad generado de efectivo versus el importe recuperable lo cual se muestra a continuación:

Tabla 89: Valor Razonable vs Valor en Uso

Línea de Producción	
Valor Razonable	365,000
Valor de Uso	488,651
Importe Recuperable	488,651

Fuente: Autoría Propia

El importe recuperable es el mayor valor entre el valor razonable y el valor en uso, el mismo será utilizando para determinar nuestra pérdida por deterioro de la siguiente manera:

Tabla 90: Determinación del Deterioro de la UGE

Envasado y Embotellado	
Importe en Libros	628,150
Importe Recuperable	488,651
Deterioro de la UGE	139.499

Fuente: Autoría Propia

Luego de haber determinado la pérdida por deterioro es necesario distribuirla a los activos que componen la unidad generadora de efectivo de la siguiente manera:

Tabla 91: Distribución del Deterioro en la UGE

UGE- Refrigeración		
Descripción	Deterioro	Peso
Troqueladora	63,514	45,53%
Soldadora	43,461	31,15%
Ensambladora	32,523	23,31%
Total UGE	139,499	100,00%

Fuente: Autoría Propia

Antes de la determinación del impuesto diferido se deberá ajustar el gasto de depreciación de la siguiente manera:

Tabla 92: Ajuste de la Depreciación de la UGE Deteriorada

Descripción	Troqueladora	Soldadora	Ensambladora
Costo de Adquisición (a)	550,000	380,000	290,000
Depreciación Acumulada (b)	-264,000	-184,300	-143,550
Deterioro Acumulado del Valor (c)	-63,514	- 43,461	- 32,523
Porcentaje Valor de Rescate	4%	3%	1%
Valor de Rescate (d)	22,000	11,400	2,900
Años por depreciar (e)	5	5	5
Depreciación Anual (f)= (a+b+c-d)/e	40,097	28,168	22,205

Fuente: Autoría Propia

Asientos de Diario

Los siguientes asientos contables muestran el reconocimiento del gasto de depreciación durante los cinco primeros años de vida de las maquinarias que conforman la unidad generadora de efectivo:

Tabla 93: Asiento de Gasto de Depreciación del 2010

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2010	-1-			
	<u>Gasto de depreciación</u>		118,370	
	Troqueladora	52,800		
	Soldadora	36,860		
	Ensambladora	28,710		
	<u>Depreciación acumulada</u>			118,370
	Troqueladora	52,800		
	Soldadora	36,860		
	Ensambladora	28,710		
	P/r depreciación del año 2010			

Fuente: Autoría Propia

Tabla 94: Asiento de Gasto de Depreciación del 2011

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2011	-2-			
	<u>Gasto de depreciación</u>		118,370	
	Troqueladora	52,800		
	Soldadora	36,860		
	Ensambladora	28,710		
	<u>Depreciación acumulada</u>			118,370
	Troqueladora	52,800		
	Soldadora	36,860		
	Ensambladora	28,710		
	P/r depreciación del año 2011			

Fuente: Autoría Propia

Tabla 95: Asiento de Gasto de Depreciación del 2012

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2012	-3-			
	<u>Gasto de depreciación</u>		118,370	
	Troqueladora	52,800		
	Soldadora	36,860		
	Ensambladora	28,710		
	<u>Depreciación acumulada</u>			118,370
	Troqueladora	52,800		
	Soldadora	36,860		
	Ensambladora	28,710		
	P/r depreciación del año 2012			

Fuente: Autoría Propia

Tabla 96: Asiento de Gasto de Depreciación del 2013

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2013	-4-			
	<u>Gasto de depreciación</u>		118,370	
	Troqueladora	52,800		
	Soldadora	36,860		
	Ensambladora	28,710		
	<u>Depreciación acumulada</u>			118,370
	Troqueladora	52,800		
	Soldadora	36,860		
	Ensambladora	28,710		
	P/r depreciación del año 2013			

Fuente: Autoría Propia

Tabla 97: Asiento de Gasto de Depreciación del 2014

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2014	-5-			
	<u>Gasto de depreciación</u>		118,370	
	Troqueladora	52,800		
	Soldadora	36,860		
	Ensambladora	28,710		
	<u>Depreciación acumulada</u>			118,370
	Troqueladora	52,800		
	Soldadora	36,860		
	Ensambladora	28,710		
	P/r depreciación del año 2014			

Fuente: Autoría Propia

A continuación, se presenta la contabilización de la pérdida por deterioro de cada componente de la unidad generada de efectivo:

Tabla 98: Asiento por Deterioro de la Troqueladora

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
01/01/2015	-6-			
	<u>Perdida por deterioro en el valor de troqueladora</u>		63,514	
	<u>Deterioro Acumulado del valor de troqueladora</u>			63,514
	P/r. Deterioro de troqueladora en línea de producción de refrigeradoras			

Fuente: Autoría Propia

Tabla 99: Asiento por Deterioro de la Soldadora

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
01/01/2015	-7- <u>Perdida por deterioro en el valor de soldadora</u> <u>Deterioro Acumulado del valor de soldadora</u> P/r. Deterioro de soldadora en línea de producción de refrigeradoras		43,461	43,461

Fuente: Autoría Propia

Tabla 100: Asiento por Deterioro de la Ensambladora

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
01/01/2015	-8- <u>Perdida por deterioro en el valor de ensambladora</u> <u>Deterioro Acumulado del valor de ensambladora</u> P/r. Deterioro de ensambladora en línea de producción de refrigeradoras		32,523	32,523

Fuente: Autoría Propia

Los asientos de diarios presentados anteriormente generaran un cambio en el gasto de depreciación de los años de vida útil restantes de cada maquinaria de la siguiente manera:

Tabla 101: Asiento de Gasto de Depreciación del 2015 al 2018

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2015	-9-			
	<u>Gasto de depreciación</u>		90,470	
	Troqueladora	40,097		
	Soldadora	28,168		
	Ensambladora	22,205		
	<u>Depreciación acumulada</u>			90,470
	Troqueladora	40,097		
	Soldadora	28,168		
	Ensambladora	22,205		
	P/r depreciación del año 2015			
31/12/2016	-10-			
	<u>Gasto de depreciación</u>		90,470	
	Troqueladora	40,097		
	Soldadora	28,168		
	Ensambladora	22,205		
	<u>Depreciación acumulada</u>			90,470
	Troqueladora	40,097		
	Soldadora	28,168		
	Ensambladora	22,205		
	P/r depreciación del año 2016			
31/12/2017	-11-			
	<u>Gasto de depreciación</u>		90,470	
	Troqueladora	40,097		
	Soldadora	28,168		
	Ensambladora	22,205		
	<u>Depreciación acumulada</u>			90,470
	Troqueladora	40,097		
	Soldadora	28,168		
	Ensambladora	22,205		
	P/r depreciación del año 2017			
31/12/2018	-12-			
	<u>Gasto de depreciación</u>		90,470	
	Troqueladora	40,097		
	Soldadora	28,168		
	Ensambladora	22,205		
	<u>Depreciación acumulada</u>			90,470
	Troqueladora	40,097		
	Soldadora	28,168		
	Ensambladora	22,205		
	P/r depreciación del año 2018			

Fuente: Autoría Propia

Tabla 102: Asiento de Gasto de Depreciación del 2019

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2019	-13-			
	<u>Gasto de depreciación</u>		90,470	
	Troqueladora	40,097		
	Soldadora	28,168		
	Ensambladora	22,205		
	<u>Depreciación acumulada</u>			90,470
	Troqueladora	40,097		
	Soldadora	28,168		
	Ensambladora	22,205		
	P/r depreciación del año 2019			

Fuente: Autoría Propia

Determinación del Impuesto Diferido

A continuación, se muestra la diferencia temporaria generada en el año 2015 por la perdida por deterioro de la unidad generadora de efectivo, lo cual genera un activo por impuesto diferido:

Tabla 103: Análisis de la Diferencia Temporaria

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tasa	AID
Unidad Generadora de Efectivo (UGE)	1'220,000	1'220,000	-		
Depreciación Acumulada de UGE	591,850	591,850	-		
Perdida por deterioro de UGE	139,499	-	139,499	22%	30,690
Total	488,651	628,150	139,499	22%	30,690

Fuente: Autoría Propia

Es importante recordar que la unidad generadora de efectivo representa los saldos correspondientes a la maquina troqueladora, soldadora y ensambladora con sus respectivas depreciaciones y perdidas por deterioro.

Tabla 104: Asiento de Generación del Activo por Impuesto Diferido

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
01/01/2015	-1-			
	<u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u>		30,690	
	<u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u>			30,690
	P/r perdida por deterioro de una unidad generadora de efectivo			

Fuente: Autoría Propia

Como se observa la pérdida por deterioro de propiedad, planta y equipo será deducible al final de la vida útil o cuando el activo se venda y por ende generará un activo por impuesto diferido el cual debe presentar el formulario 101 de la siguiente manera:

Tabla 105: Presentación del Formulario 101- Generación por Deterioro del Valor de Propiedad, Planta y Equipo

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR DETERIOROS DEL VALOR DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	820	+	139,499	821	-	-

Fuente: Autoría Propia

En el término de la vida útil de la unidad generadora de efectivo dicha pérdida se podrá reversar y se contabilizará de la siguiente manera:

Tabla 106: Asiento de Reversión del Activo por Impuesto Diferido

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2019	-1- <u>Gastos por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/r de Ajuste de Impuestos Diferidos		30,690	30,690

Fuente: Autoría Propia

El cual debe presentar el formulario 101 de la siguiente manera:

Tabla 107: Presentación del Formulario 101- Reversión por Deterioro del Valor de Propiedades, Planta y Equipo

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR DETERIOROS DEL VALOR DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	820	+	-	821	-	139,499

Fuente: Autoría Propia

A continuación, proyectamos el Estado de Resultado de los 10 años, lo cual permite observar el movimiento del impuesto diferido desde su generación hasta reverso a través del tiempo.

Tabla 108: Estado de Resultado y Conciliación Tributaria

Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Ingresos	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000
Otros Gastos	(85,000)	(85,000)	(85,000)	(85,000)	(85,000)	(85,000)	(85,000)	(85,000)	(85,000)	(85,000)
Perdida por Deterioro de UGE	(139,499)									
Utilidad Contable	525,501	665,000								
(+) Generación de diferencia temporaria	139,499									
(-) Reversión de diferencia temporaria										139,499
Utilidad Gravable	665,000	525,501								
Impuesto a la Renta (22%)	146,300	146,300	146,300	146,300	146,300	146,300	146,300	146,300	146,300	115,610
Impuesto a la Renta Diferido	(30,690)									30,690
Utilidad Neta a distribuir accionistas	409,891	518,700								

Fuente: Autoría Propia

3.5 Impuestos Diferidos Generados por provisiones estimadas en los activos no corriente mantenidos para la venta.

3.5.1 Tratamiento por provisiones estimadas en los activos no corriente mantenidos para la venta de conformidad con las NIIF

Según la NIIF 5: “Una entidad clasificará a un activo no corriente (o un grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta, si su importe en libros se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado”.

3.5.2 Tratamiento tributario por provisiones estimadas en los activos no corriente mantenidos para la venta.

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

3.5.3 Caso Práctico

Antecedentes

La industria Fabrex S.A al 31 de diciembre del 2015, ha constituido una provisión por concepto de gastos legales para la venta de un terreno por monto de US\$100,000 los cuales se detallan a continuación:

Tabla 109: Detalle de Provisión de Gastos Legales

Gastos	Monto
Impuestos Municipales	US\$50,000
Alcabala	US\$25,000
Otros impuestos	US\$25,000

Fuente: Autoría Propia

La venta del terreno está prevista para el año 2017, por lo cual los desembolsos relacionados con los impuestos municipales serán cancelados en el 2016 y los restantes en el año 2017. La tasa de impuesto a la renta establecida es de 22%.

3.5.4 Desarrollo del Caso Práctico

Asientos de Diario

A continuación, se presente el registro de la provisión en el año 2015 y las correspondientes cancelaciones de dicha provisión:

Tabla 110: Asiento de Provisión de Gastos Legales

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2015	-1-			
	<u>Gastos Legales</u>		100,000	
	<u>Provisión de gastos legales</u>			100,000
	P/r provisión de impuestos y alcabalas			

Fuente: Autoría Propia

Tabla 111: Asiento de Pago de Impuestos Municipales

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-2-			
	<u>Provisión de gastos legales</u>		50,000	
	<u>Efectivo y equivalente de efectivo</u>			50,000
	P/r pago de impuestos municipales			

Fuente: Autoría Propia

Tabla 112: Asiento de Pago de Alcabalas y Otros Impuestos

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
20/02/2017	-3-			
	<u>Provisión de gastos legales</u>		50,000	
	<u>Efectivo y equivalente de efectivo</u>			50,000
	P/r pago de alcabalas y otros impuestos			

Fuente: Autoría Propia

Determinación del Impuesto Diferido

Tabla 113: Análisis de la Diferencia Temporal

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Tasa	AID
Provisiones de gastos legales	100,000	0	100,000		
Total	100,000	0	100,000	22%	22,000

Fuente: Autoría Propia

Es importante recordar que según la normativa tributaria estos gastos no son deducibles en el periodo en que se registren contablemente, sin embargo, se podrá constituir un impuesto diferido el mismo que se contabiliza de la siguiente manera:

Tabla 114: Asiento por Generación del Activo por Impuesto Diferido

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2015	-1- <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/r provisiones de gastos legales		22,000	22,000

Fuente: Autoría Propia

El cual debe presentar el formulario 101 de la siguiente manera:

Tabla 115: Presentación del Formulario 101- Generación por Mediciones de Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)					
		GENERACIÓN		REVERSIÓN	
POR MEDICIONES DE ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA	824	+	100,000	825	-
					-

Fuente: Autoría Propia

A continuación, se presenta el asiento contable del año 2016, donde se deberá reversar el activo por impuesto diferido dado que se realizó el pago por impuestos municipales (gastos legales del activo no corriente mantenido para la venta):

Tabla 116: Asiento de Reversión del Activo por Impuesto Diferido (2016)

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-1- <u>Gastos por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/R Reversión de Impuestos Diferidos		11,000	11,000

Fuente: Autoría Propia

El cual debe presentar el formulario 101 de la siguiente manera:

Tabla 117: Presentación del Formulario 101- Reversión por Mediciones de Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta (2016)

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR MEDICIONES DE ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA	824	+	-	825	-	50,000

Fuente: Autoría Propia

Posterior en el año 2017, se reserva la parte restante del activo diferido dado que se cancela en su totalidad los demás impuestos que comprenden a los gastos legales del activo antes mencionado, el asiento es el siguiente:

Tabla 118: Asiento de Reversión del Activo por Impuesto Diferido (2017)

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2017	-1- <u>Gastos por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/R Reversión de Impuestos Diferidos		11,000	11,000

Fuente: Autoría Propia

El cual debe presentar el formulario 101 de la siguiente manera:

Tabla 119: Presentación del Formulario 101- Reversión por Mediciones de Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta (2017)

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR MEDICIONES DE ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA	824	+	-	825	-	50,000

Fuente: Autoría Propia

Finalmente se presenta a continuación el efecto que tiene el impuesto diferido en la utilidad a distribuir accionista a través de un Estado de Resultado:

Tabla 120: Estado de Resultado y Conciliación Tributaria

Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria	Años		
	2015	2016	2017
Ingresos	500,000	500,000	500,000
Otros Gastos	(125,000)	(125,000)	(125,000)
Gasto de Provisión de gastos legales	(100,000)	-	-
Utilidad Contable (a)	275,000	375,000	375,000
(+) Generación de diferencia temporaria	100,000	-	-
(-) Reversión de diferencia temporaria	-	50,000	50,000
Utilidad Gravable	375,000	325,000	325,000
Impuesto a la Renta (22%) (b)	82,500	71,500	71,500
Impuesto a la Renta Diferido (c)	(22,000)	11,000	11,000
Utilidad Neta a distribuir accionistas d=(a-b-c)	214,500	292,500	292,500

Fuente: Autoría Propia

3.6 Impuestos Diferidos Generado por ajustes del valor razonable de activos biológicos

Los activos biológicos la norma contable establece a los animales y plantas exceptuando a las plantas productoras las cuales son tratadas bajo Propiedad, Planta y Equipo. Por la actividad del negocio dichos activos a través del tiempo se van transformando ya sea por el crecimiento de tamaño y peso de un animal o la capacidad de producción de una planta lo cual se debe determinar su valor razonable dado la transformación biológica que obtuvo dicho activo.

3.6.1 Tratamiento por ajustes del valor razonable de activos biológicos de conformidad con NIIF

La norma establece que las ganancias o pérdidas producidas por el reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos de ventas y los cambios que hayan existido en su valor razonable deben ser reconocidos en la ganancia o pérdida neta del periodo en que surjan. A su vez cualquier ganancia o pérdida incurrida por motivo del reconocimiento inicial de un producto agrícola, que se lleva al valor razonable menos los costos incurridos, deben ser reflejadas en el momento que surja en la cuenta de ganancia o pérdida neta del período.

3.6.2 Tratamiento Tributario por ajustes del valor razonable de activos biológicos

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

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

3.6.3 Caso Práctico

La empresa Fatex S.A. dedicada a la cría de ovinos, posee 200 cabezas de ganado las cuales se encuentran valoradas en US\$ 350,000.

Al respecto Fatex S.A. determino un ajuste al valor razonable menos costos de venta por un monto de US\$ 65,0000.

En el mes de enero del 2016 se venden todas las cabezas de ganado ovino por un valor de US\$ 450,000.

3.6.4 Desarrollo del Caso Práctico

Asiento Diario

Procedemos a realizar el asiento por la ganancia de la medición de los activos biológicos al valor razonable menos los costos de venta, que se registraría de la siguiente manera:

Tabla 121: Asiento de Ganancia según Valor Razonable

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2015	<u>Activo Biológico</u> <u>Ganancia por medición activos biológicos al valor razonable menos los costos de venta</u> P/r de ganancia según valor razonable		65,000	65,000

Fuente: Autoría Propia

En el 2016 existe la venta del ganado ovino, lo cual procedemos a realizar los asientos contables:

Tabla 122: Asiento de Venta del Ganado Ovino

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
1/1/2016	<u>E.E.E.</u> <u>Venta</u> P/r de venta de ganado ovino		450,000	450,000

Fuente: Autoría Propia

Tabla 123: Asiento de Traslado del Activo Biológico a Inventario

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
1/1/2016	<u>Inventario</u> <u>Activo Biológico</u> P/r de del ganado a inventario por la venta		415,000	415,000

Fuente: Autoría Propia

Tabla 124: Asiento del Costo de Venta

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
1/1/2016	<u>Costo de Venta</u> <u>Inventario</u> P/r de costo de venta		415,000	415,000

Fuente: Autoría Propia

Determinación del Impuesto Diferido

Se ve la diferencia temporaria que existe por la valorización del activo biológico la cual genera un pasivo por impuesto diferido de US\$14,300

Tabla 125: Análisis de la Diferencia Temporal

Cuenta	Importe en Libros	Base Fiscal	Diferencia temporal	Impuesto Diferido Pasivo
Activos Biológicos	350,000	350,000	-	-
Valor Razonable	65,000	-	65,000	-
Importe en libros	415,000	350,000	65,000	14,300

Fuente: Autoría Propia

A continuación, presentaremos el asiento contable por la generación de dicho pasivo por impuesto diferido:

Tabla 126: Asiento de Generación del Pasivo por Impuesto Diferido

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2015	<u>Gastos por Impuesto Diferido</u>		14,300	
	<u>Pasivo por Impuesto Diferido</u>			14,300
	P/r de pasivo diferido del activo biológico			

Fuente: Autoría Propia

El cual debe presentar el formulario 101 de la siguiente manera:

Tabla 127: Presentación del Formulario 101- Generación por Ingresos de Mediciones de Activos Biológicos al Valor Razonable menos Costo de Venta

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)								
		GENERACIÓN			REVERSIÓN			
POR MEDICIONES DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL VALOR RAZONABLE MENOS COSTOS DE VENTA	INGRESOS	826	-	65,000.00	827	+	-	
	PERDIDAS, COSTOS Y GASTOS	828	+	-	829	-	-	

Fuente: Autoría Propia

En el 2016 como existió una venta de dicho activo por el cual se había generado un pasivo de impuesto diferido vamos a tener que reversar dicha diferencia, su asiento contable es el siguiente:

Tabla 128: Asiento de Reversión del Pasivo por Impuesto Diferido

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	<u>Pasivo por Impuesto Diferido</u>		14,300	
	<u>Gasto por Impuesto Diferido</u>			14,300
	P/r de reversión pasivo diferido del activo biológico			

Fuente: Autoría Propia

El cual debe presentar el formulario 101 de la siguiente manera:

Tabla 129: Presentación del Formulario 101- Reversión del Pasivo por Ingresos de Mediciones de Activos Biológicos al Valor Razonable menos Costo de Venta

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)							
		GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR MEDICIONES DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL VALOR RAZONABLE MENOS COSTOS DE VENTA	INGRESOS	826	-	-	827	+	65,000.00
	PERDIDAS, COSTOS Y GASTOS	828	+	-	829	-	-

Fuente: Autoría Propia

Para poder realizar la determinación de la participación de trabajadores debemos excluir la ganancia por la medición de activos biológicos dado que como indica en la ley son ingresos no sujetos a renta que no se consideran en dicha determinación

Tabla 130: Determinación de la Participación a Trabajadores

Determinación de la Participación a Trabajadores	2015	2016
Utilidad Contable	125,000	100,000
(-) Ingresos por medición de activos biológicos	-65,000	-
Base de cálculo de participación a trabajadores	60,000	100,000
15% de Participación a trabajadores	9,000	15,000

Fuente: Autoría Propia

A continuación, presentamos el Estado de Resultado con sus efectos de la aplicabilidad del Impuesto Diferido.

Tabla 131: Estado de Resultado y Conciliación Tributaria

Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria	2015	2016
Ingresos	375,000	515,000
Ganancias por medición de activo biológico a valor razonable	65,000	-
Costos y gastos	-315,000	-415,000
Utilidad Contable	125,000	100,000
(-) 15% de Participación a trabajadores	-9,000	-15,000
(+) Generación de diferencia temporaria	-	65,000
(-) Reversión de diferencia temporaria	-65,000	-
Utilidad Gravable	51,000	150,000
Impuesto a la Renta (22%)	11,220	33,000
Impuesto a la Renta Diferido	14,300	-14,300
Utilidad Neta a distribuir accionistas	90,480	66,300

Fuente: Autoría Propia

3.7 Impuesto Diferido Generado por provisiones distintas a la de desmantelamiento, cuentas incobrables, jubilación patronal y desahucio.

3.7.1 Tratamiento por provisiones distintas a la de desmantelamiento, cuentas incobrables, jubilación patronal y desahucio de conformidad con NIIF.

La Norma Internacional de Contabilidad 37 “Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes” definen a las provisiones como pasivos en los que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Se debe reconocer una provisión cuando, y sólo cuando, se dan las siguientes circunstancias:

(a) una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado.

(b) es probable (es decir, existe mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario) que la entidad tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos, para cancelar la obligación.

(c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación. En la Norma se destaca que sólo en casos extremadamente excepcionales no será posible la estimación de la cuantía de la deuda

3.7.2 Tratamiento Tributario por provisiones distintas a la de desmantelamiento, cuentas incobrables, jubilación patronal y desahucio

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

3.7.3 Caso Práctico

Antecedentes

La industria Fabrex S.A el 31 de diciembre del 2015, se constituyó una provisión por concepto de garantías para lo cual se presenta la siguiente información:

Tabla 132: Datos del Caso Práctico

Datos	
Ventas	1,500,000
Costo de Venta	950,000
Costos Reparaciones	225,000
Tasa de Descuento	8%
Años de Garantías	3

Fuente: Autoría Propia

Según la experiencia de la compañía el comportamiento de las provisiones de garantías se refleja de la siguiente manera:

Tabla 133: Porcentajes de Ocurrencia y Pago de Garantías.

Años	Probabilidad de Ocurrencia	Probabilidad de Pago
1	0%	
2	6%	40%
3	8%	60%

Fuente: Autoría Propia

En el año 2017 se presentaron los siguientes reclamos:

Tabla 134: Detalle de Reclamos de Clientes

Fecha	Cliente	Monto
02-feb-17	Mario Jiménez	8,000
15-jun-17	Karla Benavides	5,000
25-sep-17	Augusto Peñafiel	3,000
Total Reclamos		16,000

Fuente: Autoría Propia

3.7.4 Desarrollo del Caso Práctico

Es necesario determinar el monto de garantías que deberá ser provisionada la misma que se muestra a continuación:

Tabla 135: Determinación de la Provisión de Garantías

Años	Probabilidad de Ocurrencia	Probabilidad de Pago	Provisión de Garantías	Valor Actual	Intereses
1	0%		0		
2	6%	40%	5,400	4,630	770
3	8%	60%	10,800	8,573	2,227
Total			16,200	13,203	2,997

Fuente: Autoría Propia

Para determinar el monto de las garantías anuales es necesaria la multiplicación del costo de reparaciones por la probabilidad de ocurrencia y posteriormente por la probabilidad de pago. Adicionalmente debido a que el monto de reparaciones es representativo es necesario traer al valor presente dicha provisión con la tasa de descuento establecida para poder ir reconociendo el gasto financiero correspondiente.

Asientos Contables

A continuación, se presentan los asientos para registrar la venta de mercadería y su respectivo costo de venta:

Tabla 136: Contabilización de la Venta de Mercadería

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-1- <u>Cuentas por Cobrar</u> <u>Ventas</u> P/r ventas del periodo 2016		1,500,000	1,500,000

Fuente: Autoría Propia

Tabla 137: Reconocimiento del Costo de la mercadería vendida

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-2- <u>Costo de Venta</u> <u>Inventario</u> P/r costo de venta de la mercadería vendida		950,000	950,000

Fuente: Autoría Propia

Durante el año 2016 se debe reconocer la provisión por garantía y su correspondiente gasto financiero de la siguiente manera:

Tabla 138: Contabilización de la Provisión de Garantías

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-1- <u>Gastos Provisión de Garantías</u> <u>Provisión de Garantías</u> P/r provisión de garantías en ventas		13,203	13,203

Fuente: Autoría Propia

Como establece la normativa tributaria este gasto correspondiente a las garantías de clientes será deducible cuando la entidad se desprenda efectivamente de recursos para cancelar la obligación por la cual se efectuó la provisión.

Tabla 139: Ajuste a la Provisión de Garantías por el Gasto Financiero 2016

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-2- <u>Gastos Financiero</u> <u>Provisión de Garantías</u> P/r gasto financiero del periodo		770	770

Fuente: Autoría Propia

En el año 2017 el registro del gasto financiero, la cancelación de los reclamos de los clientes y el reverso de la provisión se la reconoce de la siguiente manera:

Tabla 140: Ajuste a la Provisión de Garantías por el Gasto Financiero 2017

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2017	-1- <u>Gastos Financiero</u> <u>Provisión de Garantías</u> P/r gasto financiero del periodo		2,227	2,227

Fuente: Autoría Propia

Tabla 141: Contabilización de la Baja de la Provisión por cancelación de reclamos.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2017	-2- <u>Provisión de Garantías</u> <u>Efectivo y Equivalente de Efectivo</u> P/R pago de por reclamos de clientes		16,000	16,000

Fuente: Autoría Propia

Tabla 142: Contabilización de la reversión de provisión de garantías.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2017	-3- <u>Provisión de Garantías</u> <u>Otros Ingresos</u> P/R reversión de la provisión de garantías		200	200

Fuente: Autoría Propia

Al final del plazo de garantía, si la provisión registrada inicialmente no es utilizada en su totalidad, es necesario reversar dicha provisión, ya que no existe una obligación futura con terceros que la compañía tenga que cubrir.

Análisis del impuesto diferido

Tabla 143: Análisis del impuesto diferido por Provisión de Garantías

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Tasa	AID
Provisiones de Garantías	13,203	0	13,203		
Total	13,203	0	13,203	22%	2,905

Fuente: Autoría Propia

Es importante recordar que según la normativa tributaria estos gastos no son deducibles en el periodo en que se registren contablemente, sin embargo, se podrá constituir un impuesto diferido el mismo que se contabiliza de la siguiente manera:

Tabla 144: Contabilización del Activo por Impuesto Diferido Prov. de Garantías.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2015	-1- <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/R provisiones de garantías		2,905	2,905

Fuente: Autoría Propia

El cual debe presentar el formulario 101 de la siguiente manera:

Tabla 145: Presentación del Formulario 101- Generación de Activo por Impuesto Diferido por Provisiones de Garantías.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR PROVISIONES (DIFERENTES DE CUENTAS INCOBRABLES, DESMANTELAMIENTO, DESAHUCIO Y JUBILACIÓN PATRONAL)	824	+	13,203	825	-	-

Fuente: Autoría Propia

A continuación, se presenta el asiento contable donde se deberá reversar el activo por impuesto diferido:

Tabla 146: Contabilización de la Recuperación del Activo por Impuesto Diferido.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-1- <u>Gastos por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/R Reversión de Impuestos Diferidos		2,905	2,905

Fuente: Autoría Propia

El cual debe presentar el formulario 101 de la siguiente manera:

Tabla 147: Presentación del Formulario 101- Reversión de Activo por Impuesto Diferido por Provisiones de Garantías.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR PROVISIONES (DIFERENTES DE CUENTAS INCOBRABLES, DESMANTELAMIENTO, DESAHUCIO Y JUBILACIÓN PATRONAL)	824	+	-	825	-	13,203

Fuente: Autoría Propia

Finalmente se presente a continuación el efecto que tiene el impuesto diferido en la utilidad a distribuir accionista a través de un Estado de Resultado

Tabla 148: Estado de Resultados y Conciliación tributaria Caso Garantías.

Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria	Años	
	2016	2017
Ingresos	500,000	500,000
Otros Gastos	-125,000	-125,000
Gasto de Provisión de gastos legales	-100,000	0
Utilidad Contable (a)	275,000	375,000
(+) Generación de diferencia temporaria	13,203	-
(-) Reversión de diferencia temporaria	0	13,203
Utilidad Gravable	288,203	361,797
Impuesto a la Renta (22%) (b)	63,405	79,595
Impuesto a la Renta Diferido (c)	-2,905	2,905
Utilidad Neta a distribuir accionistas d=(a-b-c)	214,500	292,500

Fuente: Autoría Propia

3.8 Impuesto Diferido Generado por Amortización de Pérdidas Tributarias.

3.8.1 Tratamiento por la amortización de pérdidas tributarias de conformidad con NIIF.

Según la NIC 12, indica que debe de reconocerse un activo por impuesto diferido, siempre que se puedan compensar con las ganancias fiscales de períodos posteriores, las pérdidas no utilizadas hasta el momento, pero sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias futuras contra las cuales cargo dichas pérdidas.

3.8.2 Tratamiento de la amortización de pérdidas tributarias.

Según lo que establece la normativa tributaria vigente, las sociedades pueden compensar las pérdidas sufridas en el ejercicio impositivo, con las utilidades gravables que obtuvieren dentro de los cinco períodos impositivos siguientes, sin que se exceda en cada período del 25% de las utilidades obtenidas. Al efecto se entenderá como utilidades o pérdidas las diferencias resultantes entre ingresos gravados que no se encuentren exentos menos los costos y gastos deducibles.

3.8.3 Caso Práctico

Durante el ejercicio económico 2014, MISKAT S.A. ha determinado una pérdida contable de US\$240,000 y posee gastos no deducibles de US\$40,000, lo cual resulta en una pérdida fiscal por un monto de US\$200,000. Se conoce que durante los siguientes ejercicios económicos su utilidad contable es:

Tabla 149: Proyección de Utilidades Futuras.

2015	2016	2017	2018
170,000.00	170,000.00	180,000.00	195,000.00

Fuente: Autoría Propia

En los cuales para la determinación de la base fiscal se toma en cuenta que existieron los siguientes gastos no deducibles:

Tabla 150: Proyección de Gastos no Deducibles.

2015	2016	2017	2018
10,000	20,000	30,000	35,000

Fuente: Autoría Propia

3.8.4 Desarrollo del Caso Práctico

Antecedentes

Se determina la base fiscal con los datos mencionados para luego establecer el monto a compensar por la pérdida fiscal del 2014

Tabla 151: Determinación del Límite de Amortización de la Pérdida Tributaria

Año	Base Fiscal	% Amortización	Límite para Amortizar	Impuesto Diferido
2015	180.000,00	25%	45,000	9,900
2016	190.000,00	25%	47,500	10,450
2017	210.000,00	25%	52,500	11,550
2018	230.000,00	25%	55,000	12,100
TOTAL			200,000	44,000

Fuente: Autoría Propia

Cabe recalcar que, en el año 2018, el límite de amortización es de US\$57,500 para poder amortizar, sin embargo como el saldo pendiente de amortizar es de US\$55,000 para llegar a la amortización de pérdida total que se dio en el 2014, no se considera US\$2,500.

Análisis del Impuesto Diferido

Tabla 152: Análisis del impuesto diferido por Perdidas Tributarias

Cuenta	Importe en Libros	Base Fiscal	Diferencia temporal	Impuesto Diferido Activo
Pérdidas Tributarias	0	200,000	200,000	44,000

Fuente: Autoría Propia

Obteniendo el monto del activo por impuesto diferido según la pérdida fiscal del ejercicio económico 2014 va existir el siguiente asiento:

Tabla 153: Contabilización del Activo por Impuesto Diferido Pérdidas Tributarias

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2014	-1-		
	<u>Activo por Impuesto Diferido</u>	44,000	
	<u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u>		44,000
	P/r de generación de impuesto diferido		

Fuente: Autoría Propia

En los siguientes años, existe utilidad fiscal procedemos amortizar dicha pérdida sin que exceda de los 5 años.

Tabla 154: Contabilización de la Recuperación del Activo por Impuesto Diferido 2015.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2015	-2-		
	<u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u>	9,900	
	<u>Activo por Impuesto Diferido</u>		9,900
	P/r ajuste de impuesto diferido		

Fuente: Autoría Propia

En el año 2015 su base fiscal fue US\$180,000 lo cual su límite amortizado sería el 25% de dicha base que es US\$45,000 lo cual reversamos dicho activo por impuesto diferido del 2014.

En el formulario 101 se presenta de la siguiente manera:

Tabla 155: Presentación del Formulario 101- Reversión de Activo por Impuesto Diferido por Pérdidas Tributarias 2015.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)				
	GENERACIÓN		REVERSIÓN	
AMORTIZACIÓN PÉRDIDAS TRIBUTARIAS DE AÑOS ANTERIORES		831	-	45,000

Fuente: Autoría Propia

Tabla 156: Contabilización de la Recuperación del Activo por Impuesto Diferido 2016.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2016	-3- <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Activo por Impuesto Diferido</u> P/r ajuste de impuesto diferido	10,450	10,450

Fuente: Autoría Propia

En el año 2016 su base fiscal fue US\$190,000 lo cual su límite amortizado sería el 25% de dicha base que es US\$47,500 lo cual reversamos dicho activo por impuesto diferido del 2014.

En el formulario 101 se presenta de la siguiente manera:

Tabla 157: Presentación del Formulario 101- Reversión de Activo por Impuesto Diferido por Pérdidas Tributarias 2016.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)				
	GENERACIÓN		REVERSIÓN	
AMORTIZACIÓN PÉRDIDAS TRIBUTARIAS DE AÑOS ANTERIORES		831	-	47,500

Fuente: Autoría Propia

Tabla 158: Contabilización de la Recuperación del Activo por Impuesto Diferido 2017.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2017	-4-		
	<u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u>	11,550	
	<u>Activo por Impuesto Diferido</u>		11,550
	P/r ajuste de impuesto diferido		

Fuente: Autoría Propia

En el año 2017 su base fiscal fue US\$210,000 lo cual su límite amortizado sería el 25% de dicha base que es US\$52,500 000 lo cual reversamos dicho activo por impuesto diferido del 2014.

En el formulario 101 se presenta de la siguiente manera:

Tabla 159: Presentación del Formulario 101- Reversión de Activo por Impuesto Diferido por Pérdidas Tributarias 2017.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)				
	GENERACIÓN		REVERSIÓN	
AMORTIZACIÓN PÉRDIDAS TRIBUTARIAS DE AÑOS ANTERIORES		831	-	52,500

Fuente: Autoría Propia

Tabla 160: Contabilización de la Recuperación del Activo por Impuesto Diferido 2018.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2018	-5-		
	<u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u>	12,100	
	<u>Activo por Impuesto Diferido</u>		12,100
	P/r ajuste de impuesto diferido		

Fuente: Autoría Propia

En el año 2018 su base fiscal fue US\$230,000 lo cual su límite amortizado sería el 25% de dicha base que es US\$57,500 lo cual reversamos solo US\$55,000 dicho valor que genero un activo por impuesto diferido en el 2014 y en efecto se cubre la totalidad de la pérdida reflejada.

En el formulario 101 se presenta de la siguiente manera:

Tabla 161: Presentación del Formulario 101- Reversión de Activo por Impuesto Diferido por Pérdidas Tributarias 2018.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)					
	GENERACIÓN		REVERSIÓN		
AMORTIZACIÓN PÉRDIDAS TRIBUTARIAS DE AÑOS ANTERIORES			831	-	55,000

Fuente: Autoría Propia

A continuación, se presenta los 5 años reflejados y los cambios correspondientes:

Tabla 162: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria Caso Pérdidas Tributarias

Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria	Años				
	2014	2015	2016	2017	2018
Utilidad/(Pérdida) Contable Después de Par. Trabajadores	-240.000	170.000	170.000	180.000	195.000
(+) Gastos no deducibles	40.000	10.000	20.000	30.000	35.000
Utilidad Gravable / (Pérdida Tributaria)	-200.000	180.000	190.000	210.000	230.000
(-) Reversión de Amortización de Pérdidas Tributarias	-	-45.000	-47.500	-52.500	-55.000
Nueva Base Imponible	-200.000	135.000	142.500	157.500	175.000

Límite Amortización de Pérdidas Tributarias (25%)	-	45.000	47.500	52.500	57.500
---	---	--------	--------	--------	--------

Saldo de Pérdidas Tributarias	200.000	155.000	107.500	55.000	-
-------------------------------	---------	---------	---------	--------	---

Fuente: Autoría Propia

3.9 Créditos Tributarios de años anteriores.

Dentro de los principales impuestos que pueden dar lugar a un activo por impuesto diferido se destacan los siguientes:

3.9.1 Impuesto al Valor Agregado (IVA)

El crédito tributario se define como la diferencia entre el IVA cobrado en ventas menos el IVA pagado en compras. En aquellos casos en los que la declaración determine un saldo a favor (el IVA en compras es mayor al IVA en ventas), dicho saldo será considerado crédito tributario, que se hará efectivo en la declaración del mes siguiente.

Como regla de aplicación general y obligatoria, se tendrá derecho a crédito tributario por el IVA pagado en la utilización de bienes y servicios gravados con este impuesto, siempre que tales bienes y servicios se destinen a la producción y comercialización de otros bienes y servicios gravados.

3.9.2 Impuesto a la Salida de Divisas (ISD)

Los pagos realizados por concepto de Impuesto a la Salida de Divisas en la importación de las materias primas, insumos y bienes de capital que consten en el listado que para el efecto establezca el Comité de Política Tributaria pueden ser considerados como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta o de su anticipo, del año en que se efectuaron dichos pagos, así como de los cuatro años posteriores.

Aquellos pagos de ISD, realizados a partir del 01 de enero de 2013, susceptibles de ser considerados como crédito tributario de Impuesto a la Renta, que no hayan sido utilizados como tal respecto del ejercicio fiscal en que se generaron o respecto de los cuatro ejercicios fiscales posteriores, podrán ser objeto de devolución por parte del Servicio de Rentas Internas, previa solicitud del sujeto pasivo.

3.10 Amortización de intangibles de recursos no renovables.

3.10.1 Tratamiento por amortización de intangibles de recursos no renovables de conformidad con NIIF

Según la norma contable establece que un activo intangible puede tener vida útil finita o indefinida, y en la que menciona que los activos intangibles que surjan de un derecho contractual o legal de otro tipo no excederá el periodo de esos derechos. Dado lo establecido para el caso de contratos de recursos no renovables se entiende que será su vida útil finita de acuerdo al plazo del contrato, y así se podrá determinar la amortización anual correspondiente.

3.10.2 Tratamiento Tributario por amortización de intangibles de recursos no renovables de conformidad con NIIF

Según la normativa ecuatoriana vigente indica que en los contratos de servicios integrados con financiamiento de la contratista contemplados en la Ley de Hidrocarburos, siempre y cuando las fórmulas de amortización previstas para fines tributarios no sean compatibles con la técnica contable, el valor de la amortización de inversiones tangibles o intangibles registrado bajo la técnica contable que exceda al valor de la amortización tributaria de esas inversiones será considerado como no deducible en el periodo en el que se registre contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, que podrá ser utilizado, respetando las referidas fórmulas, durante los periodos en los cuales la amortización contable sea inferior a la amortización tributaria, según los términos establecidos en la Ley y en el Reglamento.

Es necesario mencionar que en el RLORTI en su numeral 14 del Art. 28 establece que *“La amortización de las inversiones del período de producción se efectuará anualmente por unidades de producción a partir del siguiente año fiscal en que fueron capitalizadas, en función del volumen producido de las reservas probadas remanentes de acuerdo con la siguiente fórmula:*

$$A_k = (INA_k)Q_k / RP_k$$

Donde:

A_k = Amortización de las inversiones de producción durante el año fiscal k.

INA_k = Inversión total de producción no amortizada al inicio del año fiscal k.

RP_k = Reservas probadas remanentes totales al inicio del año fiscal k que sean recuperables durante la vigencia del contrato y se encuentren certificadas por la Dirección Nacional de Hidrocarburos.” Lo cual nos ayudará al momento del cálculo de la amortización fiscal en el caso práctico.

3.10.3 Caso Práctico

El 1 de enero del 2016 la empresa PetroFadex S.A es contratista del Estado Ecuatoriano para la explotación de pozo petrolífero en la Amazonia, bajo la modalidad de servicios integrados, en el contrato especifica que la reserva petrolera es 1'000,000 de barriles en crudo, el costo de desarrollo es de US\$ 100,000,000; la terminación del contrato es en 5 años.

La explotación del petróleo sea realiza según el siguiente porcentaje de avance 10%, 15%, 20% 25% y 30% para cada año.

3.10.4 Desarrollo del Caso Práctico

Procedemos a determinar según el porcentaje de avance de la explotación en el pozo el total en barriles recaudado para cada año, el reporte es el siguiente:

Tabla 163: Determinación de la Explotación Anual de Petróleo.

Reporte Anual de Explotación Petrolera				
Años	%	Explotación	Explotación Acumulada	Remanente
1	10%	100,000	100,000	900,000
2	15%	150,000	250,000	750,000
3	20%	200,000	450,000	550,000
4	25%	250,000	700,000	300,000
5	30%	300,000	1,000,000	-
Total	100%	1,000,000	1,000,000	-

Fuente: Autoría Propia

A continuación, vamos a determinar el cálculo de la amortización contable y la fiscal para comparar y poder determinar si existe aplicabilidad del Impuesto Diferido según lo establecido en la normativa tributaria

Tabla 164: Amortización Contable y Tributaria

Cálculo de Amortización			
Años	Amortización Anual Tributaria	Amortización Contable	Diferencia en Amortización
1	10,000,000	20,000,000	10,000,000
2	15,000,000	20,000,000	5,000,000
3	20,000,000	20,000,000	-
4	25,000,000	20,000,000	- 5,000,000
5	30,000,000	20,000,000	- 10,000,000
Total	100,000,000	100,000,000	-

Fuente: Autoría Propia

Como se observa en el Año 1 y 2 vamos a generar un activo por impuesto diferido y el Año 4 y 5 se dará una reversión por dicho activo por impuesto diferido.

Asientos Diarios

Asientos 2016

Tabla 165: Contabilización de los Costos de Desarrollo.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
1/1/2016	-1- <u>Activo Intangible- Recursos No Renovables</u> Petróleo <u>E.E.E.</u> P/r la adquisición del activo		100,000,000	100,000,000

Fuente: Autoría Propia

Tabla 166: Contabilización de la Amortización de los Costos de Desarrollo 2016.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-2- <u>Gasto de Amortización</u> <u>Amortización Acumulada de Activo Intangible-Recursos No Renovables</u> Petróleo P/r de amortización del Año 1 del Activo Intangible- Recursos No Renovables		20,000,000	20,000,000

Fuente: Autoría Propia

Asiento 2017

Tabla 167: Contabilización de la Amortización de los Costos de Desarrollo 2017.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2017	-1- <u>Gasto de Amortización</u> <u>Amortización Acumulada de Activo Intangible-Recursos No Renovables</u> Petróleo P/r de amortización del Año 2 del Activo Intangible- Recursos No Renovables		20,000,000	20,000,000

Fuente: Autoría Propia

Asientos 2018

Tabla 168: Contabilización de la Amortización de los Costos de Desarrollo 2018.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2018	-1- <u>Gasto de Amortización</u> <u>Amortización Acumulada de</u> <u>Activo Intangible-Recursos</u> <u>No Renovables</u> Petróleo P/r de amortización del Año 3 del Activo Intangible- Recursos No Renovables		20,000,000	20,000,000

Fuente: Autoría Propia

Asientos 2019

Tabla 169: Contabilización de la Amortización de los Costos de Desarrollo 2019.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2019	-1- <u>Gasto de Amortización</u> <u>Amortización Acumulada de</u> <u>Activo Intangible-Recursos</u> <u>No Renovables</u> Petróleo P/r de amortización del Año 4 del Activo Intangible- Recursos No Renovables		20,000,000	20,000,000

Fuente: Autoría Propia

Asientos 2020

Tabla 170: Contabilización de la Amortización de los Costos de Desarrollo 2020.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2019	-1- <u>Gasto de Amortización</u> <u>Amortización Acumulada de</u> <u>Activo Intangible-Recursos</u> <u>No Renovables</u> Petróleo P/r de amortización del Año 4 del Activo Intangible- Recursos No Renovables		20,000,000	20,000,000

Fuente: Autoría Propia

Determinación del Impuesto Diferido

Análisis de la Diferencia Temporal

En el año 2016 existe una diferencia temporal de US\$10'000,000, como detallamos a continuación:

Tabla 171: Determinación del Impuesto Diferido por la Amortización de Activos Intangibles de Recursos no Renovables 2016.

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Tasa	AID
Costos de Desarrollo	100,000,000	100,000,000			
Amortización Acumulada Costos de Desarrollo	20,000,000	10,000,000	10,000,000	22%	2,200,000
Total	80,000,000	90,000,000	10,000,000	22%	2,200,000

Fuente: Autoría Propia

El asiento correspondiente para el año 2016 por la generación del activo es de la siguiente manera:

Tabla 172: Contabilización del Activo por Impuesto Diferido por Amortización de Activos Intangibles de Recursos no Renovables 2016.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-1- <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/r de generación del Impuesto Diferido		2,200,000	2,200,000

Fuente: Autoría Propia

Tabla 1733: Presentación del Formulario 101- Generación de Activo por Impuesto Diferido por Amortización de Activos Intangibles de Recursos no Renovables 2016.

Presentación del Formulario 101

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
GENERACIÓN				REVERSIÓN		
POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS	832	+ / -	10,000,000	833	+ / -	-

Fuente: Autoría Propia

En el año 2017 también existe una diferencia temporaria, la detallamos a continuación:

Tabla 174: Determinación del Impuesto Diferido por la Amortización de Activos Intangibles de Recursos no Renovables 2017.

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tasa	AID
Costos de Desarrollo	100,000,000	100,000,000			
Amortización Acumulada Costos de Desarrollo	20,000,000	15,000,000	5,000,000	22%	1,000,000
Total	80,000,000	85,000,000	5,000,000	22%	1,100,000

Fuente: Autoría Propia

El asiento correspondiente es el siguiente:

Tabla 175: Contabilización del Activo por Impuesto Diferido por Amortización de Activos Intangibles de Recursos no Renovables 2017.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2017	-1- <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/r de generación del Impuesto Diferido		1,100,000	1,100,000

Fuente: Autoría Propia

Presentación del Formulario 101

Tabla 176: Presentación del Formulario 101- Generación de Activo por Impuesto Diferido por Amortización de Activos Intangibles de Recursos no Renovables 2017.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
GENERACIÓN				REVERSIÓN		
POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS	832	+ / -	5,000,000	833	+ / -	-

Fuente: Autoría Propia

Tabla 177: Contabilización de la Recuperación del Activo por Impuesto Diferido 2019.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2019	-1- <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> Petróleo P/r de reversión del Impuesto Diferido		1,100,000	1,100,000

Fuente: Autoría Propia

La tabla anterior muestra el asiento contable de la reversión del activo por impuesto diferido el cual se realiza en el año 2019.

Presentación del Formulario 101

Tabla 178: Presentación del Formulario 101- Reversión de Activo por Impuesto Diferido por Amortización de Activos Intangibles de Recursos no Renovables 2019.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
GENERACIÓN				REVERSIÓN		
POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS	832	+ / -	-	833	+ / -	5,000,000

Fuente: Autoría Propia

En el año 2020 también existe la reversión del activo por impuesto diferido que se generó en el año 2016, el asiento es el siguiente:

Tabla 179: Contabilización de la Recuperación del Activo por Impuesto Diferido 2020.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2020	-1- <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Activo por Impuesto a la Renta</u> <u>Diferido</u> Petróleo P/r de reversión del Impuesto Diferido		2,200,000	2,200,000

Fuente: Autoría Propia

Presentación del Formulario 101

Tabla 180: Presentación del Formulario 101- Reversión de Activo por Impuesto Diferido por Amortización de Activos Intangibles de Recursos no Renovables 2020.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
GENERACIÓN				REVERSIÓN		
POR OTRAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS	832	+ / -	-	833	+ / -	10,000,000

Fuente: Autoría Propia

A continuación, presentamos el Estado de Resultado (Expresado en Miles) para observar el movimiento del activo por impuesto diferido.

Tabla 181: Estado de Resultado y Conciliación Tributaria Caso de Amortización de Activos Intangibles de Recursos no Renovables.

Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria	2016	2017	2018	2019	2020
Ingresos	300,000	315,000	330,750	347,288	364,652
Costos de Venta	-180,000	-189,000	-198,450	-208,373	-218,791
Gastos Administrativos	-15,000	-15,000	-15,000	-15,000	-15,000
Amortización de Costos de Desarrollo de Hidrocarburos	-20,000	-20,000	-20,000	-20,000	-20,000
Utilidad Contable	265,000	280,000	295,750	312,288	329,652
Conciliación Tributaria					
(+) Generación de diferencia temporaria	10,000	5,000	-	-	-
(-) Reversión de diferencia temporaria	-	-	-	5,000	10,000
Utilidad Gravable	275,000	285,000	295,750	307,288	319,652
Impuesto a la Renta (22%)	60,500	62,700	65,065	67,603	70,323
Impuesto a la Renta Diferido	-2,200	-1,100	-	1,100	2,200
Utilidad Neta a distribuir accionistas	206,700	218,400	230,685	243,584	257,128

Fuente: Autoría Propia

CAPITULO IV

4 Transacciones no contempladas en la LRTI y su reglamento de aplicación, que pueden resultar en la aplicación de Impuestos Diferidos en el Ecuador.

De acuerdo al Art.9 de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y prevención del fraude fiscal publicado en el Suplemento del R.O. 405 del 29 de diciembre del 2014, la Administración Tributaria contempló únicamente diez (10) casos para la aplicación de Activos por Impuestos Diferidos y del cual hemos explicado en el capítulo 3, sin embargo, de acuerdo a nuestra propuesta en el presente Trabajo de Titulación, existen otras transacciones que la normativa tributaria vigente no ha contemplado y que desde el punto de vista de la aplicación técnica contable podrían considerarse para la aplicación de impuestos diferidos, lo cual favorecería a las sociedades ecuatorianas al poder deducir dichas transacciones en la conciliación tributaria de periodos fiscales futuros a través de la recuperación, y por consiguiente, obtener una disminución de la carga fiscal en la determinación del impuesto a la renta corriente. Un detalle de dichas transacciones que pudieren generar diferencias temporarias deducibles se relacionan con las siguientes:

- (1)** Deterioro de cuentas incobrables
- (2)** Provisión de jubilación patronal de personal con tiempo de servicio menor a 10 años,
- (3)** Deterioro de propiedad, planta y equipo de activos administrativos y de activos intangibles,
- (4)** Gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo,
- (5)** Pérdida de inventario obsoleto,
- (6)** El reconocimiento de activos por impuestos diferidos por la aplicación de beneficios relacionados con el 100% de depreciación adicional,
- (7)** Amortización de los costos de transacción en las obligaciones financieras.

4.1 Activo por Impuesto Diferido por concepto de deterioro del valor de las cuentas incobrables.

4.1.1 Antecedentes

De acuerdo a lo establecido en el numeral 11 del Art.10 de la LRTI, establece que son gastos deducibles *“Las provisiones para créditos incobrables originados en operaciones del giro ordinario del negocio, efectuadas en cada ejercicio impositivo a razón del 1% anual sobre los créditos comerciales concedidos en dicho ejercicio y que se encuentren pendientes de recaudación al cierre del mismo, sin que la provisión acumulada pueda exceder del 10% de la cartera total”.*

Asimismo, el numeral 3 del Art.28 del RLRTI señala que será deducible lo siguiente: *“La eliminación definitiva de los créditos incobrables se realizará con cargo al valor de deterioro acumulado y, la parte no cubierta, con cargo a los resultados del ejercicio, y se haya cumplido una de las siguientes condiciones:*

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

El numeral 5 del Art. innumerado a continuación del Art.28 del RLRTI establece que *“Las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y pensiones jubilares patronales, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que el contribuyente se desprenda efectivamente de recursos para cancelar la obligación por la cual se efectuó la provisión”*

4.1.2 Análisis

Conforme a lo descrito precedentemente, podemos denotar que el RLRTI únicamente permite deducir para propósitos tributarios, el deterioro de cuentas incobrables a razón del 1% de las cuentas por cobrar comerciales del ejercicio económico correspondiente. Asimismo, establece que la baja de una cuenta por cobrar deberá efectuarse con cargo al deterioro acumulado de cuentas por cobrar, y en la parte que no sea cubierta, será deducible cuando cumpla una de las siguientes condiciones:

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

Es importante mencionar que las sociedades ecuatorianas registran el deterioro de activos financieros (cuentas incobrables) considerando una estimación de incobrabilidad, que resulta de multiplicar la antigüedad de cartera medida en dólares (US\$), por el porcentaje de deterioro conforme a lo determinado por la política contable de cuentas por cobrar de la Compañía, la cual de acuerdo a la mayoría de las sociedades ecuatorianas, se encuentra por encima del 1% establecido en la normativa tributaria, lo cual genera que las sociedades ecuatorianas incluyan como gasto no deducible el deterioro de cuentas incobrables en la parte que exceda al 1%, lo cual al momento de calcular el impuesto a la renta del ejercicio corriente, dicha transacción configure en una diferencia de tipo permanente, lo cual no permite su recuperación en el futuro y en consecuencia, no se pueda considerar la aplicación de un activo por impuesto diferido.

Las sociedades ecuatorianas registran el deterioro de activos financieros (cuentas incobrables) considerando una estimación de incobrabilidad, que resulta de multiplicar la antigüedad de cartera medida en dólares (US\$), por el porcentaje de deterioro conforme a lo determinado por la política contable de cuentas por cobrar de la Compañía, la cual de acuerdo a la mayoría de las sociedades ecuatorianas, se

encuentra por encima del 1% establecido en la normativa tributaria, lo cual genera que las sociedades ecuatorianas incluyan como gasto no deducible el deterioro de cuentas incobrables en la parte que exceda al 1%, lo cual al momento de calcular el impuesto a la renta del ejercicio corriente, dicha transacción configure en una diferencia de tipo permanente, lo cual no permite su recuperación en el futuro y en consecuencia, no se pueda considerar la aplicación de un activo por impuesto diferido.

Es importante mencionar que este tipo de transacciones es aplicable en otros países como Chile en donde según la ley 20.899 en el numeral 4 del Artículo 31° establece que serán deducibles *“Los créditos incobrables castigados durante el año, siempre que hayan sido contabilizados oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro”*.

La normativa local chilena permite la aplicación de impuestos diferidos, por lo que ese mismo tratamiento podría ser aplicado en el Ecuador. Por tanto, considerando que el deterioro de cuentas incobrables consiste en una pérdida originada por el índice de incobrabilidad en las ventas operacionales de la Compañía, se considera necesario que la normativa tributaria contemple la aplicación de un impuesto diferido por este concepto.

4.1.3 Reconocimiento Inicial y medición posterior

Con la finalidad de que dicha transacción pueda constituirse en una transacción que pueda originar la aplicación de un activo por impuesto diferido, es importante que la misma contemple las siguientes consideraciones:

- Que el deterioro de cuentas incobrables que proceda a registrar la entidad, debe relacionarse a ventas efectuadas bajo la modalidad a crédito y que se encuentren vencidas, es decir, que dicha cuenta por cobrar se mantenga después del plazo concedido por la entidad para que el cliente efectúe el pago respectivo relacionado con la transferencia de bienes o prestación de servicios.

- Que una vez confirmada la cartera vencida, la misma deberá encontrarse sujeta a un análisis de deterioro establecido por la administración, la cual debe reflejar la situación real de incobrabilidad conforme a la política contable creada para el respecto. Este deterioro se determinará conforme al juicio de la gerencia de la entidad, complementado por la experiencia que se tenga en operaciones similares, análisis de comportamiento del mercado y/o consumidor, y en algunos casos, por informes de expertos.
- Basado en la política de la administración para la determinación del deterioro de cuentas incobrables. La entidad procederá a estimar el deterioro del valor de cuentas incobrables considerando los porcentajes de deterioro establecidos por la administración.
- Que, de acuerdo a lo establecido en la normativa tributaria vigente, del deterioro de cuentas incobrables registrado en un ejercicio económico, el 1% del deterioro de cuentas incobrables (cartera vencida) será considerado como gasto deducible y lo que excede a dicho porcentaje será considerado como gasto no deducible para efectos de la determinación del impuesto a la renta del ejercicio económico correspondiente.
- Una vez vencida la cartera, la sociedad debe demostrar que agotó recursos y las vías administrativas del caso para la recuperación de la cartera. Como, por ejemplo: llamadas telefónicas, avisos de cobro, refinanciamiento de la deuda, etc....
- Basado en lo expuesto en el inciso anterior, se procederá a registrar un activo por impuesto diferido relacionado con aquella estimación de cuentas incobrables que no se consideró como gasto deducible en el ejercicio en el cual se procedió a registrar dicho deterioro de cuentas incobrables, una vez que se haya provisionado la totalidad de la cartera.

- Finalmente, una vez que se cumplió con las condiciones para dar de baja la cartera de cuentas incobrables conforme a la LRTI y su RLRTI, se procederá a dar de baja la cartera contra el deterioro de cuentas por cobrar.
- Se procederá a considerar la recuperación del activo por impuesto diferido, en el ejercicio económico en el cual se haya procedido a dar de baja la cartera contra el deterioro acumulado de cuentas incobrables, la cual permitirá a las sociedades poder deducir vía conciliación tributaria el efecto no deducible relacionado con el deterioro de cartera registrado en los ejercicios económicos correspondientes.

4.1.4 Caso Práctico

La empresa “La Esperanza S.A.” al 31 de diciembre de 2016 presenta en su Estado de Situación Financiera, el registro de cuentas por cobrar correspondiente a las ventas relacionadas con transferencia de bienes.

El supuesto que se plantea en la siguiente ejemplificación consiste en la venta bajo la modalidad de contado y crédito, la cual se presenta en los siguientes periodos como sigue:

Tabla 182: Detalle de Ventas a Crédito y Contado.

Años	Ventas a Crédito	Ventas a Contado	Total de Ventas	Cuenta por Cobrar
2016	1,575,000	750,000	2,325,000	1,575,000
2017	-	3,256,808	3,256,808	-
2018	-	5,500,000	5,500,000	-
Total	1,575,000	750,000	11,081,808	1,575,000

Fuente: Autoría Propia

La compañía cuenta con una política de deterioro de cuentas incobrables en relación a la antigüedad de la cartera, que consiste en porcentajes de deterioro de la siguiente manera:

Tabla 183: Política de Deterioro

Política de la Sociedad	
Antigüedad Días vencido	% de deterioro
0-60	10%
61-120	35%
121-240	50%
241-720	75%
más de 720 días	100%

Fuente: Autoría Propia

El total de la cuenta por cobrar de la compañía contiene diferentes días de vencimiento al 31 de diciembre del 2016 la misma se resumen de la siguiente manera:

Tabla 184: Detalle de la Cartera por días de vencido.

Cliente	Cuenta por Cobrar- Clientes	Fecha de factura	Fecha de Vencimiento	Cartera Vencida (Días)
Arik S.A.	236,250	01/02/2016	03/03/2016	304
Pérez y Asociados	315,000	15/06/2016	16/07/2016	169
Karko S.A.	472,500	12/08/2016	12/09/2016	111
Inma S.A.	551,250	15/10/2016	15/11/2016	47
Total	1,575,000			

Fuente: Autoría Propia

La tasa de impuesto a la renta aplica para este periodo es del 22%

4.1.5 Desarrollo del Caso Práctico

Antes de realizar el análisis del impuesto diferido que podría ser utilizado por la compañía debemos determinar el deterioro para cuentas incobrables del año 2016 de acuerdo a la política y según lo que establece la normativa tributaria de la siguiente manera:

Tabla 185: Determinación del Deterioro de Cuentas Incobrables.

Cliente	Días de Vencimiento	Cuenta por Cobrar-Clientes	Provisión para créditos incobrables (NIIF)	Provisión para créditos incobrables (FISCAL)	Diferencia (GND)
Arik S.A.	304	236,250	177,188	2,363	174,825
Pérez y Asociados	169	315,000	157,500	3,150	154,350
Karko S.A.	111	472,500	165,375	4,725	160,650
Inma S.A.	47	551,250	55,125	5,513	49,613
Total		1,575,000	555,188	15,750	539,438

Fuente: Autoría Propia

Para el año 2017 la compañía debe realizar un ajuste a la provisión bajo el supuesto de que no se ha podido recuperar la cartera y los días de vencimiento han aumentado tal como se muestra a continuación:

Tabla 186: Ajuste del Deterioro de Cuentas Incobrables 2017.

Cliente	Días de Vencimiento	Cuenta por Cobrar-Clientes	Porcentaje por provisionar	Provisión para créditos incobrables (NIIF)
Arik S.A.	669	236,250	0%	-
Pérez y Asociados	534	315,000	25%	78,750
Karko S.A.	476	472,500	40%	189,000
Inma S.A.	412	551,250	65%	358,313
Total		1,575,000	-	626,063

Fuente: Autoría Propia

Para el año 2018 la compañía debe realizar un ajuste a la provisión bajo el supuesto de que no se ha podido recuperar la cartera, tal como se muestra a continuación:

Tabla 187: Ajuste del Deterioro de Cuentas Incobrables 2018.

Cliente	Días de Vencimiento	Cuenta por Cobrar-Clientes	Porcentaje por provisionar	Provisión para créditos incobrables (NIIF)
Arik S.A.	1034	236,250	25%	59,063
Pérez y Asociados	899	315,000	25%	78,750
Karko S.A.	841	472,500	25%	118,125
Inma S.A.	777	551,250	25%	137,813
Total		1,575,000		393,750

Fuente: Autoría Propia

Asientos de Diario

El registro del deterioro para cuentas incobrables según la política contable para el año 2016 se registra de la siguiente manera:

Tabla 188: Contabilización del Deterioro de Cuentas Incobrables 2016.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-1- <u>Deterioro de cuentas incobrables</u> <u>Deterioro Acumulado de cuentas incobrables</u> P/r deterioro de cuentas de dudoso cobro		555,188	555,188

Fuente: Autoría Propia

En el año 2017 la compañía debe registrar un ajuste de la provisión por deterioro de cuentas incobrables ya que los días de la antigüedad de la cartera aumentaron generando un nuevo valor de provisión, dicho ajuste se registra contablemente como se muestra a continuación:

Tabla 189: Contabilización del Ajuste de Deterioro de Cuentas Incobrables 2017.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2017	-1- <u>Deterioro de cuentas incobrables</u> <u>Deterioro Acumulado de cuentas incobrables</u> P/r deterioro de cuentas de dudoso cobro		626,063	626,063

Fuente: Autoría Propia

En el año 2018 la compañía debe registrar un ajuste de la provisión por deterioro de cuentas incobrables ya que los días de la antigüedad de la cartera aumentaron generando un nuevo valor de provisión, dicho ajuste se registra contablemente como se muestra a continuación:

Tabla 190: Contabilización del Ajuste de Deterioro de Cuentas Incobrables 2018.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2018	-1- <u>Deterioro de cuentas incobrables</u> <u>Deterioro Acumulado de cuentas incobrables</u> P/r deterioro de cuentas de dudoso cobro		393,750	393,750

Fuente: Autoría Propia

Adicionalmente en el año 2018 se han cumplido todas las condiciones para que la compañía pueda dar de baja la cartera y su registro es el siguiente:

Tabla 191: Contabilización de la Baja de la Cartera.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2018	-1- <u>Deterioro Acumulado de cuentas incobrables</u> <u>Cuenta por cobrar</u> P/R baja de la cartera de clientes		1,575,000	1,575,000

Fuente: Autoría Propia

Análisis del Diferido

Durante el año 2016 el deterioro para cuentas incobrables según base contable y base fiscal mantiene los siguientes saldos:

Tabla 192: Análisis del Impuesto Diferido por Deterioro de Cuentas Incobrables 2016.

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Tasa	AID
Cuenta Por Cobrar	1,575,000	1,575,000	-	-	-
Deterioro Acumulado de cuentas Incobrables	555,188	15,750	-	-	-
Total	1,019,813	1,559,250	539,438	22%	118,676

Fuente: Autoría Propia

La comparación entre la base contable y la base fiscal genera una diferencia temporaria deducible, lo que da lugar a un Activo por Impuesto Diferido el asiento contable debe ser de la siguiente manera:

Tabla 193: Contabilización del Impuesto Diferido por Deterioro de Cuentas Incobrables 2016.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-1- <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/R activo por impuesto diferido		118,676	118,676

Fuente: Autoría Propia

La propuesta de presentación en el formulario 101 debería ser de la siguiente manera:

Tabla 194: Presentación del Formulario 101- Generación de Activo por Impuesto Diferido por Deterioro de Cuentas Incobrables.

C

Fuente: Autoría Propia

Durante el año 2017 se debe volver a realizar el análisis de diferido en donde el deterioro para cuentas incobrables según base contable y base fiscal mantiene los siguientes saldos:

Tabla 195: Análisis del Impuesto Diferido por Deterioro de Cuentas Incobrables 2017.

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tasa	AID
Cuenta Por Cobrar	1,575,000	1,575,000	-	-	-
Deterioro Acumulado de cuentas Incobrables	1,181,250	15,750	-	-	-
Total	393,750	1,559,250	1,165,500	22%	256,410

Fuente: Autoría Propia

La comparación entre la base contable y la base fiscal genera una diferencia temporaria deducible, lo que da lugar a un Activo por Impuesto Diferido sin embargo

solo se debe contabilizar la diferencia hasta alcanzar el nuevo monto del Activo por Impuesto Diferido tal como se muestra a continuación:

Tabla 196: Contabilización del Impuesto Diferido por Deterioro de Cuentas Incobrables 2017.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2017	-1- <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/R activo por impuesto diferido		137,734	137,734

Fuente: Autoría Propia

La propuesta de presentación en el formulario 101 debería ser de la siguiente manera:

Tabla 197: Presentación del Formulario 101- Generación de Activo por Impuesto Diferido por Deterioro de Cuentas Incobrables 2017.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR DETERIORO DEL VALOR DE CUENTAS POR COBRAR	834	+	626,063	835	-	-

Fuente: Autoría Propia

En el año 2018 se debe volver a realizar el análisis de diferido en donde el deterioro para cuentas incobrables según base contable y base fiscal mantiene los siguientes saldos:

Tabla 198: Análisis del Impuesto Diferido por Deterioro de Cuentas Incobrables 2018.

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Tasa	AID
Cuenta Por Cobrar	1,575,000	1,575,000	-	-	-
Deterioro Acumulado de cuentas Incobrables	1,575,000	15,750	-	-	-
Total	-	1,559,250	1,559,250	22%	343,035

Fuente: Autoría Propia

La comparación entre la base contable y la base fiscal genera una diferencia temporal deducible, lo que da lugar a un Activo por Impuesto Diferido sin embargo

solo se debe contabilizar la diferencia hasta alcanzar el nuevo monto del Activo por Impuesto Diferido tal como se muestra a continuación:

Tabla 199: Contabilización del Impuesto Diferido por Deterioro de Cuentas Incobrables 2018.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2018	-1- <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/R activo por impuesto diferido		86,625	86,625

Fuente: Autoría Propia

La propuesta de presentación en el formulario 101 debería ser de la siguiente manera:

Tabla 200: Presentación del Formulario 101- Generación de Activo por Impuesto Diferido por Deterioro de Cuentas Incobrables 2018.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)					
	GENERACIÓN			REVERSIÓN	
POR DETERIORO DEL VALOR DE CUENTAS POR COBRAR	834	+	393,750	835	-

Fuente: Autoría Propia

En el año 2018 la compañía debe registrar la recuperación del Activo por Impuesto Diferido tal como se muestra a continuación:

Tabla 201: Contabilización de la Recuperación del Activo por Impuesto Diferido

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2018	-2- <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/R recuperación del activo por impuesto diferido		343,035	343,035

Fuente: Autoría Propia

Para propósitos de presentación en el formulario 101 la reversión del activo por impuesto diferido debería ser de la siguiente manera:

Tabla 202: Presentación del Formulario 101- Reversión de Activo por Impuesto Diferido por Deterioro de Cuentas Incobrables.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR DETERIORO DEL VALOR DE CUENTAS POR COBRAR	834	+	-	835	-	1,559,250

Fuente: Autoría Propia

A continuación, se presenta los estados de resultados en el que se incluye el impuesto diferido y en el supuesto de que no existe el diferido para poder evidenciar el efecto en la utilidad a distribuir accionistas:

Tabla 203: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria Caso Deterioro de Cuentas Incobrables incluido el diferido.

Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria	2016	2017	2018
Ingresos	2,325,000	3,256,808	5,500,000
Costos de Venta	-697,500	-1,465,564	-2,750,000
Otros Gastos	-35,000	-35,000	-35,000
Provisión de Cuentas Incobrables	-555,188	-626,063	-393,750
Utilidad Contable	1,734,813	2,595,746	5,071,250
(+) Generación de diferencia temporaria	539,438	626,063	393,750
(-) Reversión de diferencia temporaria	-	-	1,559,250
Utilidad Gravable	2,274,250	3,221,808	3,905,750
Impuesto a la Renta (22%)	500,335	708,798	859,265
Impuesto a la Renta Diferido	-118,676	-137,734	256,410
Utilidad Neta a distribuir accionistas	1,353,154	2,024,681	3,955,575

Fuente: Autoría Propia

Tabla 204: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria Caso Deterioro de Cuentas Incobrables sin incluir el diferido.

Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria	2016	2017	2018
Ingresos	2,325,000	3,256,808	5,500,000
Costos de Venta	-697,500	-1,465,564	-2,750,000
Otros Gastos	-35,000	-35,000	-35,000
Provisión de Cuentas Incobrables	-555,188	-626,063	-393,750
Utilidad Contable	1,734,813	2,595,746	5,071,250
(+) Generación de diferencia temporaria	-	-	-
(-) Reversión de diferencia temporaria	-	-	-
Utilidad Gravable	1,734,813	2,595,746	5,071,250
Impuesto a la Renta (22%)	381,659	571,064	1,115,675
Impuesto a la Renta Diferido	-	-	-
Utilidad Neta a distribuir accionistas	1,353,154	2,024,681	3,955,575

Fuente: Autoría Propia

Como se puede observar en los estados de resultados anteriores, la utilidad neta a distribuir accionistas no se ve afectada si la compañía incluye o no el impuesto diferido, por lo cual el tratamiento correcto de este tipo de transacciones no afectaría a los ingresos de sus accionistas bajo el supuesto que dichos valores puedan ser recuperados en el futuro.

4.2 Activo por Impuesto Diferido por concepto de provisión de jubilación patronal durante los primeros 10 años de tiempo de servicio.

4.2.1 Antecedentes

De acuerdo a lo establecido en el numeral 13 del Art.10 de la LRTI, señala que son deducibles *“La totalidad de las provisiones para atender el pago de desahucio y de pensiones jubilares patronales, actuarialmente formuladas por empresas especializadas o profesionales en la materia, siempre que, para las segundas, se refieran a personal que haya cumplido por lo menos diez años de trabajo en la misma empresa”*.

Por consiguiente el literal f del Art.28 de la RLRTI, señala que son deducibles *“Las provisiones que se efectúen para atender el pago de desahucio y de pensiones jubilares patronales, de conformidad con el estudio actuarial pertinente, elaborado por sociedades o profesionales debidamente registrados en la Superintendencia de Compañías o Bancos, según corresponda; debiendo, para el caso de las provisiones por pensiones jubilares patronales, referirse a los trabajadores que hayan cumplido por lo menos diez años de trabajo en la misma empresa. En el cálculo de las provisiones anuales ineludiblemente se considerarán los elementos legales y técnicos pertinentes incluyendo la forma utilizada y los valores correspondientes. Las sociedades o profesionales que hayan efectuado el cálculo actuarial deberán remitirlo al Servicio de Rentas Internas en la forma y plazos que éste lo requiera; estas provisiones serán realizadas de acuerdo a lo dispuesto en la legislación vigente para tal efecto”*.

El numeral 5 del Art. innumerado a continuación del Art.28 del RLRTI establece que *“Las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y pensiones jubilares patronales, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que el contribuyente se desprenda efectivamente de recursos para cancelar la obligación por la cual se efectuó la provisión”*

4.2.2 Análisis

Conforme a lo descrito precedentemente, podemos denotar que el RLRTI únicamente permite deducir para propósitos tributarios las provisiones para pagos por concepto de pensiones jubilares de trabajadores que tengan más de diez años laborando en una misma empresa, es decir que podrá solo ser deducible la provisión correspondiente a los años 11 en adelante.

Es importante mencionar que las sociedades ecuatorianas registran la provisión para pensiones jubilares según los cálculos efectuados por empresas especializadas las mismas que deben considerar los supuestos actuariales que están establecidos en la Norma Internacional de Contabilidad 19 Beneficios a los empleados la cual establece

que: *“La tasa utilizada para descontar las obligaciones de beneficios post-empleo (tanto financiadas como no) se determinará utilizando como referencia los rendimientos del mercado, al final del periodo sobre el que se informa, correspondientes a las emisiones de bonos u obligaciones empresariales de alta calidad. En monedas para las cuales no exista un mercado amplio para bonos empresariales de alta calidad, se utilizarán los rendimientos de mercado (al final del periodo de presentación) de los bonos gubernamentales denominados en esa moneda. La moneda y el plazo de los bonos empresariales o gubernamentales serán congruentes con la moneda y el plazo estimado de pago de las obligaciones por beneficios post-empleo”.*

Lo cual implica que las sociedades ecuatorianas incluyan como gasto no deducible las provisiones para pagos de pensiones jubilares correspondientes a los diez primeros años de servicio de los trabajadores, lo cual, al momento de calcular el impuesto a la renta del ejercicio, dicha transacción configura en una diferencia de tipo permanente, la cual no tiene recuperación alguna en el futuro.

4.2.3 Reconocimiento Inicial y medición posterior

Por tanto, con la finalidad de que dicha transacción sea recuperable a través de la conciliación tributaria de ejercicios económicos futuros, se propone lo siguiente:

- Que la provisión para jubilación se relacione con la situación real de los beneficios a los empleados presentada por la Compañía, la cual debe estar sustentada en informes técnicos realizados por empresas especializadas.
- Que, de acuerdo a lo establecido en la normativa tributaria vigente, la provisión correspondiente a los diez primeros años de los trabajadores en una misma empresa por concepto de jubilación sea no deducible, sin embargo, se pueda reconocer un activo por impuesto diferido el mismo que será recuperable al momento de la cancelación de la obligación.

- Que sea demostrable y verificable que la sociedad cancelo los valores por concepto de jubilación a los trabajadores que hayan cumplido los requisitos indispensables para su jubilación.
- Que se pueda considerar que al momento que la sociedad procedió a la cancelación de los valores o diferencias efectivamente pagados en el correspondiente ejercicio económico por concepto de pensiones jubilares, cuando no se hubieren efectuado provisiones para jubilación patronal o desahucio, o si las efectuadas fueron insuficientes. Las provisiones en exceso y las que no vayan a ser utilizadas por cualquier causa, deberán revertirse a resultados como otros ingresos gravables.

4.2.4 Caso Práctico

El siguiente ejercicio está desarrollado bajo el supuesto de sueldos fijos por 25 años y tienen una misma fecha de ingreso a la empresa. Para el año 2016 la empresa Victoria S.A mantiene en su nómina a 3 trabajadores los mismos que se detallan a continuación:

Tabla 205: Detalle de Empleados Victoria S.A

Nombre	Cédula	Fecha de Ingreso	Género	Edad	Sueldo
Jaime Andrés Vera Coello	0934650402	01/01/2016	M	42	897
Mario Alberto Zúñiga Rodríguez	0918230491	01/01/2016	M	40	2,398
Juan Efraín Orellana Pérez	1205938165	01/01/2016	M	41	897
Total					4,191

Fuente: Autoría Propia

La tasa de descuento a utilizar para descontar los flujos a valor presente es la tasa que se utiliza en los bonos de alta calidad de los Estados Unidos:

Tabla 206: Tasas de bonos de alta calidad de los Estados Unidos

Tasas	2014	2015	2016
25 años	4.58	4.88	4.69

Fuente: Autoría Propia

Para propósitos de determinación del impuesto diferido la tasa de impuesto a la renta es del 22%.

4.2.5 Desarrollo del caso

Es importante mencionar que la Jubilación Patronal o también conocida como obligación de Beneficios Definidos está constituida por la provisión de los trabajadores que tiene un tiempo de labores de 1 a 10 años y los trabajadores que tiene más de 10 años de servicios. En nuestro ejercicio hemos segregado intencionalmente estos dos momentos de tiempo, con la finalidad de que lector pueda observar el monto que según la normativa tributaria vigente es no deducible, el mismo que comprende los servicios de los trabajadores del año 1 al 10. La tasa a utilizar es la del 4,69% la misma que nos ayudara a traer los flujos futuros al valor presente para poder determinar el monto de beneficios definidos el mismo que se muestra en la siguiente tabla:

Tabla 207: Determinación de la Obligación de Beneficios Definidos

Nombre	Edad	Años Restantes para cumplir los requisitos de Jubilación	Edad del trabajador a la fecha de Jubilación	Sueldo	Provisión Año 1 al 10	Provisión Año 11 al 25	Valor Actual de la Obligación por beneficio definido	Obligación Beneficio. Definido
Jaime Andrés Vera Coello	42	25	67	897	8,965.00	13,447.50	7,126.24	22,412.50
Mario Alberto Zúñiga Rodríguez	40	25	65	2,398	23,984.20	35,976.30	19,064.93	59,960.50
Juan Efraín Orellana Pérez	41	25	66	897	8,965.00	13,447.50	7,126.24	22,412.50
Total				4,191	41,914.20	62,871.30	33,317.41	104,785.50

Fuente: Autoría Propia

A continuación, determinaremos el valor de gasto financiero el mismo que debe ser ajustado anualmente:

Tabla 208: Cálculo del Gasto Financiero

Años	VA de la Provisión	Intereses	VF de la Provisión
0	33,317		33,317
1	33,317	1,563	34,880
2	34,880	1,636	36,516
3	36,516	1,713	38,228
4	38,228	1,793	40,021
5	40,021	1,877	41,898
6	41,898	1,965	43,863
7	43,863	2,057	45,921
8	45,921	2,154	48,074
9	48,074	2,255	50,329
10	50,329	2,360	52,689
11	52,689	2,471	55,161
12	55,161	2,587	57,748
13	57,748	2,708	60,456
14	60,456	2,835	63,291
15	63,291	2,968	66,260
16	66,260	3,108	69,367
17	69,367	3,253	72,621
18	72,621	3,406	76,026
19	76,026	3,566	79,592
20	79,592	3,733	83,325
21	83,325	3,908	87,233
22	87,233	4,091	91,324
23	91,324	4,283	95,607
24	95,607	4,484	100,091
25	100,091	4,694	104,786
Total		71,468	

Fuente: Autoría Propia

Asientos de Diario

La contabilización para el registro inicial de la provisión por jubilación es como se muestra a continuación:

Tabla 209: Registro Inicial de la Provisión por Jubilación

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-1- <u>Gasto Provisión de Jubilación</u> <u>Provisión de Jubilación</u> P/r provisión correspondiente al año 2016		33,317	33,317

Fuente: Autoría Propia

El gasto financiero que se debe ajustar en el año 2016 se registra contablemente de la siguiente manera:

Tabla 210: Registro del Gasto Financiero 2016.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-2- <u>Gastos Financiero</u> <u>Provisión de Jubilación</u> P/r provisión correspondiente al año 2016		1,563	1,563

Fuente: Autoría Propia

Posteriormente se deberán registrar el ajuste por el gasto financiero de forma anual, hasta llegar al valor futuro de la obligación de beneficios definidos tal como se muestra a continuación:

Tabla 211: Registro del Gasto Financiero 2017-2022.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2017	-1- Gastos Financiero Provisión de Jubilación P/r provisión correspondiente al año 2017		1,636	1,636
31/12/2018	-2- Gastos Financiero Provisión de Jubilación P/r provisión correspondiente al año 2018		1,713	1,713
31/12/2019	-3- Gastos Financiero Provisión de Jubilación P/r provisión correspondiente al año 2019		1,793	1,793
31/12/2020	-4- Gastos Financiero Provisión de Jubilación P/r provisión correspondiente al año 2020		1,877	1,877
31/12/2021	-5- Gastos Financiero Provisión de Jubilación P/r provisión correspondiente al año 2021		1,965	1,965
31/12/2022	-6- Gastos Financiero Provisión de Jubilación P/r provisión correspondiente al año 2022		2,057	2,057

Fuente: Autoría Propia

Tabla 212: Registro del Gasto Financiero 2023-2027.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2023	-7- Gastos Financiero Provisión de Jubilación P/r provisión correspondiente al año 2023		2,154	2,154
31/12/2024	-8- Gastos Financiero Provisión de Jubilación P/r provisión correspondiente al año 2024		2,255	2,255
31/12/2025	-9- Gastos Financiero Provisión de Jubilación P/r provisión correspondiente al año 2025		2,360	2,360
31/12/2026	-10- Gastos Financiero Provisión de Jubilación P/r provisión correspondiente al año 2026		2,471	2,471
31/12/2027	-11- Gastos Financiero Provisión de Jubilación		2,587	2,587

Fuente: Autoría Propia

Tabla 213: Registro del Gasto Financiero 2028-2036

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2028	-12- Gastos Financiero Provisión de Jubilación P/r provisión correspondiente al año 2028		2,708	2,708
31/12/2029	-13- Gastos Financiero Provisión de Jubilación P/r provisión correspondiente al año 2029		2,835	2,835
31/12/2030	-14- Gastos Financiero Provisión de Jubilación P/r provisión correspondiente al año 2030		2,968	2,968
31/12/2031	-15- Gastos Financiero Provisión de Jubilación P/r provisión correspondiente al año 2031		3,108	3,108
31/12/2032	-16- Gastos Financiero Provisión de Jubilación P/r provisión correspondiente al año 2032		3,253	3,253
31/12/2032	-17- Gastos Financiero Provisión de Jubilación P/r provisión correspondiente al año 2033		3,406	3,406
31/12/2034	-18- Gastos Financiero Provisión de Jubilación P/r provisión correspondiente al año 2034		3,566	3,566
31/12/2035	-19- Gastos Financiero Provisión de Jubilación P/r provisión correspondiente al año 2035		3,733	3,733
31/12/2036	-20- Gastos Financiero Provisión de Jubilación P/r provisión correspondiente al año 2036		3,908	3,908

Fuente: Autoría Propia

Tabla 214: Registro del Gasto Financiero 2037-2040.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2037	-21- Gastos Financiero Provisión de Jubilación P/r provisión correspondiente al año 2037		4,091	4,091
31/12/2038	-22- Gastos Financiero Provisión de Jubilación P/r provisión correspondiente al año 2038		4,283	4,283
31/12/2039	-23- Gastos Financiero Provisión de Jubilación P/r provisión correspondiente al año 2039		4,484	4,484
31/12/2040	-24- Gastos Financiero Provisión de Jubilación P/r provisión correspondiente al año 2040		4,694	4,694

Fuente: Autoría Propia

Análisis del Diferido

En el año 2016 la compañía debe realizar el análisis del impuesto diferido en donde la provisión por jubilación está compuesta por el valor presente de los flujos futuros y el ajuste del gasto financiero del periodo tal como se muestra a continuación:

Tabla 215: Análisis del Impuesto Diferido por provisión de jubilación patronal durante los primeros 10 años de tiempo de servicio.

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Tasa	AID
Provisión de Jubilación	34,880	-	34,880	22%	7,674
Total	34,880	-	34,880		7,674

Fuente: Autoría Propia

La comparación entre la base contable y la base fiscal genera una diferencia temporal deducible, lo que da lugar a un Activo por Impuesto Diferido el asiento contable debe ser de la siguiente manera:

Tabla 216: Contabilización del Impuesto Diferido por provisión de jubilación patronal durante los primeros 10 años de tiempo de servicio.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-1- <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/R activo por impuesto diferido		7,674	7,674

Fuente: Autoría Propia

La propuesta de presentación en el formulario 101 debería ser de la siguiente manera:

Tabla 217: Presentación del Formulario 101- Generación de Activo por Impuesto Diferido por provisión de jubilación patronal durante los primeros 10 años de tiempo de servicio.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR JUBILACION PATRONAL DE LOS DIEZ PRIMEROS AÑOS DE SERVICIO	836	+	34,880	837	-	-

Fuente: Autoría Propia

Durante los siguientes años la compañía debe efectuar su análisis de impuestos diferidos en el cual anualmente la base contable se incrementará en función de los ajustes realizados por el gasto financiero hasta llegar al valor futuro de la obligación por beneficios definidos en el año 2040, en donde el monto de la base contable, la base fiscal y el activo por impuesto diferido es el siguiente:

Tabla 218: Análisis del Impuesto Diferido por provisión de jubilación patronal durante los primeros 10 años de tiempo de servicio año 2040.

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Tasa	AID
Provisión de Jubilación	104,786	62,871	41,914	22%	9,221
Total	104,786	62,871	41,914		9,221

Fuente: Autoría Propia

Cabe mencionar que el monto de la base fiscal, la cual está compuesta por la provisión más el ajuste de los gastos financieros de los empleados menos la provisión de los 10 primeros años de servicio, la cual según lo establecido en la normativa tributaria y en nuestra propuesta es no deducible, sin embargo se propone que dicha diferencia pueda generar un activo por impuesto diferido el mismo que se ira ajustando anualmente, y podrá ser reversado en el año en que se cumplan los requisitos de jubilación y dichos valores sea efectivamente cancelados.

La comparación entre la base contable y la base fiscal genera una diferencia temporaria deducible, lo que da lugar a un Activo por Impuesto Diferido el asiento contable debe ser de la siguiente manera:

Tabla 219: Contabilización del Impuesto Diferido por provisión de jubilación patronal durante los primeros 10 años de tiempo de servicio año 2040.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2040	-1- <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/R activo por impuesto diferido		9,221	9,221

Fuente: Autoría Propia

En donde su presentación en el formulario 101 del año 2040 debe ser de la siguiente manera:

Tabla 220: Presentación del Formulario 101- Generación de Activo por Impuesto Diferido por provisión de jubilación patronal durante los primeros 10 años de tiempo de servicio año 2040.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)					
	GENERACIÓN			REVERSIÓN	
POR JUBILACION PATRONAL DE LOS DIEZ PRIMEROS AÑOS DE SERVICIO	836	+	41,914	837	-

Fuente: Autoría Propia

Según nuestro ejercicio el pago de la jubilación se realizará en el año 2040 en donde el asiento de diario es el siguiente:

Tabla 221: Registro del Pago de Jubilación a los empleados.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2040	-1- <u>Provisión de Jubilación</u> <u>Efectivo y Equivalente de</u> <u>Efectivo</u> P/r pago de jubilación a los empleados		104,786	104,786

Fuente: Autoría Propia

En el mismo año, la compañía debe registrar la recuperación del Activo por Impuesto Diferido tal como se muestra a continuación:

Tabla 222: Contabilización de la Recuperación del Activo por Impuesto Diferido

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2041	-2- <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/R recuperación del activo por impuesto diferido		9,221	9,221

Fuente: Autoría Propia

Para propósitos de presentación en el formulario 101 la reversión del activo por impuesto diferido debería ser de la siguiente manera:

Tabla 223: Presentación del Formulario 101- Reversión de Activo por Impuesto Diferido por jubilación patronal durante los primeros 10 años de tiempo de servicio.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
POR JUBILACION PATRONAL DE LOS DIEZ PRIMEROS AÑOS DE SERVICIO	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
		836	+	-	837	-

Fuente: Autoría Propia

A continuación, se presentan los estados de resultados en el que se puede ver el efecto en la utilidad a distribuir accionista considerando y sin considerar el Impuesto Diferido:

Considera el Impuesto Diferido

Tabla 224: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria Caso jubilación patronal durante los primeros 10 años de tiempo de servicio incluido el diferido año 2016-2027.

Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027
Ingresos	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000
Otros Gastos	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000
Provisión por jubilación	-16,525	-1,322	-1,428	-1,542	-1,665	-1,799	-1,942	-2,098	-2,266	-2,447	-2,643	-2,854
Utilidad Contable	648,475	663,678	663,572	663,458	663,335	663,201	663,058	662,902	662,734	662,553	662,357	662,146
(+) Generación de diferencia temporaria	16,525	1,322	1,428	1,542	1,665	1,799	1,942	2,098	2,266	2,447	2,643	2,854
(-) Reversión de diferencia temporaria												
Utilidad Gravable	665,000											
Impuesto a la Renta (22%)	146,300	146,300	146,300	146,300	146,300	146,300	146,300	146,300	146,300	146,300	146,300	146,300
Impuesto a la Renta Diferido	-3,635	-291	-314	-339	-366	-396	-427	-462	-498	-538	-581	-628
Utilidad Neta a distribuir accionistas	505,811	517,669	517,586	517,497	517,401	517,297	517,185	517,064	516,933	516,791	516,639	516,474

Fuente: Autoría Propia

Tabla 225: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria Caso jubilación patronal durante los primeros 10 años de tiempo de servicio incluido el diferido año 2028-2040.

Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035	2036	2037	2038	2039	2040
Ingresos	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000
Otros Gastos	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000
Provisión por jubilación	-3,082	-3,329	-3,595	-3,883	-4,194	-4,529	-4,891	-5,283	-5,705	-6,162	-6,655	-7,187	-7,762
Utilidad Contable	661,918	661,671	661,405	661,117	660,806	660,471	660,109	659,717	659,295	658,838	658,345	657,813	657,238
(+) Generación de diferencia temporaria	3,082	3,329	3,595	3,883	4,194	4,529	4,891	5,283	5,705	6,162	6,655	7,187	7,762
(-) Reversión de diferencia temporaria													104,786
Utilidad Gravable	665,000	560,215											
Impuesto a la Renta (22%)	146,300	146,300	146,300	146,300	146,300	146,300	146,300	146,300	146,300	146,300	146,300	146,300	123,247
Impuesto a la Renta Diferido	-678	-732	-791	-854	-923	-996	-1,076	-1,162	-1,255	-1,356	-1,464	-1,581	21,345
Utilidad Neta a distribuir accionistas	516,296	516,103	515,896	515,671	515,429	515,167	514,885	514,580	514,250	513,894	513,509	513,094	512,646

Fuente: Autoría Propia

Sin Considerar el Impuesto Diferido

Tabla 226: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria Caso jubilación patronal durante los primeros 10 años de tiempo de servicio sin incluir el diferido año 2016-2027.

Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027
Ingresos	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000
Otros Gastos	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000
Provisión por Jubilación	-16,525	-1,322	-1,428	-1,542	-1,665	-1,799	-1,942	-2,098	-2,266	-2,447	-2,643	-2,854
Utilidad Contable	648,475	663,678	663,572	663,458	663,335	663,201	663,058	662,902	662,734	662,553	662,357	662,146
(+) Generación de diferencia temporaria												
(-) Reversión de diferencia temporaria												
Utilidad Gravable	648,475	663,678	663,572	663,458	663,335	663,201	663,058	662,902	662,734	662,553	662,357	662,146
Impuesto a la Renta (22%)	142,665	146,009	145,986	145,961	145,934	145,904	145,873	145,838	145,802	145,762	145,719	145,672
Impuesto a la Renta Diferido												
Utilidad Neta a distribuir accionistas	505,811	517,669	517,586	517,497	517,401	517,297	517,185	517,064	516,933	516,791	516,639	516,474

Fuente: Autoría Propia

Tabla 227: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria Caso jubilación patronal durante los primeros 10 años de tiempo de servicio sin incluir el diferido año 2028-2040.

Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035	2036	2037	2038	2039	2040
Ingresos	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000	750,000
Otros Gastos	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000
Provisión por Jubilación	-3,082	-3,329	-3,595	-3,883	-4,194	-4,529	-4,891	-5,283	-5,705	-6,162	-6,655	-7,187	-7,762
Utilidad Contable (+) Generación de diferencia temporaria	661,918	661,671	661,405	661,117	660,806	660,471	660,109	659,717	659,295	658,838	658,345	657,813	657,238
(-) Reversión de diferencia temporaria													
Utilidad Gravable	661,918	661,671	661,405	661,117	660,806	660,471	660,109	659,717	659,295	658,838	658,345	657,813	657,238
Impuesto a la Renta (22%)	145,622	145,568	145,509	145,446	145,377	145,304	145,224	145,138	145,045	144,944	144,836	144,719	144,592
Impuesto a la Renta Diferido													
Utilidad Neta a distribuir accionistas	516,296	516,103	515,896	515,671	515,429	515,167	514,885	514,580	514,250	513,894	513,509	513,094	512,646

Fuente: Autoría Propia

4.3 Activo por Impuesto Diferido por concepto de deterioro de propiedad, planta y equipo de activos administrativos.

4.3.1 Antecedentes

Según la RLORTI en su innumerado de Impuestos Diferidos numeral 4 establece que *“El valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo del contribuyente, será considerado como no deducible en el periodo en el que se registre contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se transfiera el activo o a la finalización de su vida útil.”*

4.3.2 Análisis

Como se menciona en lo precedente, reconoce un impuesto diferido para el deterioro del valor de propiedad, planta y equipo solo de los activos productivos para la entidad es decir aquellos activos fundamentales para que la empresa tenga beneficios económicos futuros lo cual generara un impuesto a la renta por pagar.

El sujeto activo no reconoce otros activos fijos que no intervengan directamente en la producción de ingresos como aplicabilidad de impuesto diferido, cuando en la norma menciona que se debe reconocer el deterioro si su valor en libros es superior a su importe recuperable sin excluir a ciertos activos fijos, con tal justificar dicho deterioro es correcto y la ayuda para identificar si un activo está sufriendo un deterioro son los indicios internos y externos.

4.3.3 Reconocimiento Inicial y Posterior

Por tanto, con la finalidad de que dicha transacción sea recuperable a través de la conciliación tributaria de ejercicios económicos futuros, se propone lo siguiente:

- Que mediante informe técnicos sustente el deterioro de dichos activos administrativos
- Que dichos activos si generen, aunque sea indirectamente ingresos a la empresa.

- Que mediante enajenación del bien o la terminación de su vida útil podrá ser reversado dicho Impuesto Diferido.

4.3.4 Caso Práctico

MOYA S.A., es una camaronera ubicada en Santa Elena. La empresa tiene activos fijos en el área de administración de muebles y enseres a un valor de US\$30,000 que se adquirió el 1 de enero del 2010, con 10 años de vida útil y un 15% del costo será su valor de rescate.

El 1 de enero del 2017 el gerente general de MOYA S.A., se decide realizar una estructuración del área administrativa, para ampliación del lugar y para poseer más espacio decide que ciertos muebles y enseres fueran removidos del área para ser guardados en bodega, se procedió a dejar de disponer de ciertos activos administrativos para el ahorro de espacio y, por ende ciertos muebles no se encuentran en uso y preocupado por el desgaste excesivo dado que la bodega no se encuentra en adecuadas condiciones y donde factores de ambientales influyen en el desgaste del activo, le solicita a su gerente financiero que establezca el importe recuperable y, por ende, el que verifique si dichos activos administrativos ha sufrido un deterioro en su valor.

Al efecto de establecer el cálculo del importe recuperable, el gerente financiero de la compañía cuenta con que el precio de mercado para los activos fijos de iguales características que se encuentran en el área de administración es de aproximadamente US\$10,000. La tasa Wacc que servirá para descontar los flujos es de 10%.

4.3.5 Desarrollo del Caso Práctico

Antecedentes

De acuerdo a lo establecido por el departamento financiero, se determinó que el flujo de caja del área administrativa posee el siguiente detalle:

Tabla 228: Proyección del Flujo de Caja

Descripción	2015	2016	2017	2018	2019
Ingresos	6,000	6,050	6,050	6,100	6,100
Gastos de mantenimiento	- 3,000	- 3,050	- 3,100	- 3,050	- 3,100
Soldaduras	-1,500	- 1,500	-1,500	-1,500	- 1,500

Fuente: Autoría Propia

A continuación, se presenta los flujos de ingresos y egresos los mismos que servirán como base para la determinación del flujo neto, y el valor en uso de los activos administrativos:

Tabla 229: Proyección del Flujo de Caja Neto

Descripción	2015	2016	2017	2018	2019
Flujos de Ingresos	6,000	6,050	6,050	6,100	6,100
Flujos de Egresos	-4,500	-4,550	-4,600	-4,550	-4,600
Flujo de Caja Neto	1,500	1,500	1,450	1,550	1,500

Fuente: Autoría Propia

Luego de determinar el flujo de neto de efectivo se deberá descontar dicho flujo con la tasa de interés establecida, es decir, traer a valor presente para conocer nuestro valor en uso:

Tabla 230: Determinación del Valor en Uso

Periodos	1	2	3	4	5
Valor Presente	1,364	1,240	1,089	1,059	931
VP Neto	5,683	-	-	-	-

Fuente: Autoría Propia

Ahora es necesario conocer cuál es el valor en libros de los muebles y enseres de los activos administrativos:

Tabla 231: Determinación del Valor en Libros

Descripción	Muebles y Enseres
Costo de Adquisición	30,000
Fecha de Adquisición	1 de enero del 2010
Vida Útil (años)	10
Porcentaje de Valor de Rescate	15%
Valor de Rescate	4,500
Depreciación Anual	2,550
Fecha de Análisis	1 de enero del 2015
Años de Vida Útil (Fecha de Análisis)	5
Depreciación Acumulada a Fecha de Análisis	12,750
Valor en Libros	17,250

Fuente: Autoría Propia

Posteriormente se determinará el importe recuperable y se procederá a comparar el valor en libros de nuestro activo fijo versus el importe recuperable lo cual se muestra a continuación:

Tabla 232: Determinación del Importe Recuperable

Muebles y Enseres	
Valor Razonable	10,000
Valor de Uso	5,683
Importe Recuperable	10,000

Fuente: Autoría Propia

El importe recuperable es el mayor valor entre el valor razonable y el valor en uso, el mismo será utilizando para determinar nuestra pérdida por deterioro de la siguiente manera:

Tabla 233: Determinación de la Pérdida por Deterioro.

Muebles y Enseres	
Importe en Libros	17,250
Importe Recuperable	10,000
Deterioro de Activos	7,250

Fuente: Autoría Propia

Antes de la determinación del impuesto diferido se deberá ajustar el gasto de depreciación de la siguiente manera:

Tabla 234: Ajuste del Gasto de Depreciación

Descripción	Muebles y Enseres
Costo de Adquisición (a)	30,000
Depreciación Acumulada (b)	- 12,750
Deterioro Acumulado del Valor (c)	- 7,250
Porcentaje Valor de Rescate	15%
Valor de Rescate (d)	4,500
Años por depreciar (e)	5
Depreciación Anual (f)= (a+b+c-d)/e	1,100

Fuente: Autoría Propia

Asientos de Diario

Los siguientes asientos contables muestran el reconocimiento del gasto de depreciación durante los cinco primeros años de vida de los muebles y enseres del área administrativa:

Tabla 235: Gasto de Depreciación año 2010

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2010	-1- Gasto de Depreciación de Activos Fijos Administrativos Muebles y Enseres Depreciación acumulada P/r depreciación del año 2010 de muebles y enseres		2,550	2,550

Fuente: Autoría Propia

Tabla 236: Gasto de Depreciación año 2011

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2011	-2- Gasto de Depreciación de Activos Fijos Administrativos Muebles y Enseres Depreciación acumulada P/r depreciación del año 2011 de muebles y enseres		2,550	2,550

Fuente: Autoría Propia

Tabla 237: Gasto de Depreciación año 2012

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2012	-3- <u>Gasto de Depreciación de Activos Fijos Administrativos</u> Muebles y Enseres <u>Depreciación acumulada</u> P/r depreciación del año 2012 de muebles y enseres		2,550	2,550

Fuente: Autoría Propia

Tabla 238: Gasto de Depreciación año 2013

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2013	-4- <u>Gasto de Depreciación de Activos Fijos Administrativos</u> Muebles y Enseres <u>Depreciación acumulada</u> P/r depreciación del año 2013 de muebles y enseres		2,550	2,550

Fuente: Autoría Propia

Tabla 239: Gasto de Depreciación año 2014

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2014	-5- <u>Gasto de Depreciación de Activos Fijos Administrativos</u> Muebles y Enseres <u>Depreciación acumulada</u> P/r depreciación del año 2014 de muebles y enseres		2,550	2,550

Fuente: Autoría Propia

A continuación, se presenta la contabilización de la pérdida por deterioro del activo administrativo:

Tabla 240: Registro de la Pérdida por Deterioro de Activos Administrativos

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
1/1/2015	-6- <u>Pérdida por deterioro en el valor muebles y enseres</u> <u>Deterioro Acumulado del valor de muebles y enseres</u> P/r. Deterioro de muebles y enseres de área administrativa		7,250	7,250

Fuente: Autoría Propia

Los asientos de diarios presentados anteriormente generaran un cambio en el gasto de depreciación de los años de vida útil restantes de cada activo de la siguiente manera:

Tabla 241: Gasto de Depreciación año 2015

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2015	-7- <u>Gasto de Depreciación de Activos Fijos Administrativos</u> Muebles y Enseres <u>Depreciación acumulada</u> P/r depreciación del año 2015 de muebles y enseres		1,100	1,100

Fuente: Autoría Propia

Tabla 242: Gasto de Depreciación año 2016

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-8- <u>Gasto de Depreciación de Activos Fijos Administrativos</u> Muebles y Enseres <u>Depreciación acumulada</u> P/r depreciación del año 2016 de muebles y enseres		1,100	1,100

Fuente: Autoría Propia

Tabla 243: Gasto de Depreciación año 2017

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2017	-9- <u>Gasto de Depreciación de Activos Fijos Administrativos</u> Muebles y Enseres <u>Depreciación acumulada</u> P/r depreciación del año 2017 de muebles y enseres		1,100	1,100

Fuente: Autoría Propia

Tabla 244: Gasto de Depreciación año 2018

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2018	-10- <u>Gasto de Depreciación de Activos Fijos Administrativos</u> Muebles y Enseres <u>Depreciación acumulada</u> P/r depreciación del año 2018 de muebles y enseres		1,100	1,100

Fuente: Autoría Propia

Tabla 245: Gasto de Depreciación año 2019

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2019	-11- <u>Gasto de Depreciación de Activos Fijos Administrativos</u> Muebles y Enseres <u>Depreciación acumulada</u> P/r depreciación del año 2019 de muebles y enseres		1,100	1,100

Fuente: Autoría Propia

Determinación del Impuesto diferido

Análisis de la Diferencia Temporaria

A continuación, se muestra la diferencia temporaria generada en el año 2015 por la pérdida por deterioro del activo administrativo, lo cual genera un activo por impuesto diferido:

Tabla 246: Análisis del Impuesto Diferido por provisión deterioro de propiedad, planta y equipo de activos administrativos.

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tasa	AID
Muebles y Enseres	30,000	30,000	-	-	-
Depreciación Acumulada	12,750	12,750	-	-	-
Perdida por deterioro	7,250	-	7,250	22%	1,595
Total	10,000	17,250	7,250	22%	1,595

Fuente: Autoría Propia

El asiento contable para dicha generación de impuesto diferido es el siguiente:

Tabla 247: Registro del Impuesto Diferido por deterioro de propiedad, planta y equipo de activos administrativos.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2015	-1- <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/r perdida por deterioro de activos fijos administrativos		1,595	1,595

Fuente: Autoría Propia

Como se observa la pérdida por deterioro de propiedad, planta y equipos administrativos será deducible al final de la vida útil o cuando el activo se venda y por ende generará un activo por impuesto diferido el cual debe presentar el formulario 101 y que a continuación presentamos dicho casillero propuesto por los autores ya que en la actualidad no existe el mismo por el tipo de transacción no la reconoce la normativa tributaria vigente, se registraría de la siguiente manera:

Presentación en el Formulario 101

Tabla 248: Presentación del Formulario 101- Generación de Activo por deterioro de propiedad, planta y equipo de activos administrativos.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR DETERIORO DEL VALOR DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO ADMINISTRATIVOS	838	+	7,250	839	-	-

Fuente: Autoría Propia

En el término de la vida útil del activo administrativo dicha pérdida se podrá reversar y se contabilizará de la siguiente manera:

Tabla 249: Registro de la Recuperación del Impuesto Diferido por deterioro de propiedad, planta y equipo de activos administrativos.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2019	-2- <u>Gastos por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/r de reversión de Impuestos Diferidos		1,595	1,595

Fuente: Autoría Propia

El cual debe presentar el formulario 101 de la siguiente manera:

Tabla 250: Presentación del Formulario 101- Reversión de Activo por deterioro de propiedad, planta y equipo de activos administrativos.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR DETERIORO DEL VALOR DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO ADMINISTRATIVOS	838	+	-	839	-	7,250

Fuente: Autoría Propia

A continuación, proyectamos el Estado de Resultado de los 10 años, lo cual permite observar el movimiento del impuesto diferido desde su generación hasta reverso a través del tiempo.

Tabla 251: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria Caso Deterioro de propiedad, planta y equipo de activos administrativos incluido el diferido.

Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Ingresos	250,000	250,000	250,000	250,000	250,000	250,000	250,000	250,000	250,000	250,000
Otros Gastos	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000
Pérdida por Deterioro de Activo Administrativo	-7,250									
Utilidad Contable	157,750	165,000								
(+) Generación de diferencia temporaria	7,250									
(-) Reversión de diferencia temporaria										7,250
Utilidad Gravable	165,000	157,750								
Impuesto a la Renta (22%)	36,300	36,300	36,300	36,300	36,300	36,300	36,300	36,300	36,300	34,705
Impuesto a la Renta Diferido	-1,595									1,595
Utilidad Neta a distribuir accionistas	123,045	128,700								

Fuente: Autoría Propia

Adicionalmente, presentamos el Estado de Resultado sin considerar el Impuesto Diferido, en el cual se puede observar que la utilidad a distribuir accionista es igual en los dos Estados de Resultados.

Tabla 252: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria Caso Deterioro de propiedad, planta y equipo de activos administrativos sin incluir el diferido.

Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Ingresos	250,000	250,000	250,000	250,000	250,000	250,000	250,000	250,000	250,000	250,000
Otros Gastos	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000	-85,000
Perdida por Deterioro de Activo Administrativo	-7,250									
Utilidad Contable	157,750	165,000								
(+) Generación de diferencia temporaria										
(-) Reversión de diferencia temporaria										
Utilidad Gravable	157,750	165,000								
Impuesto a la Renta (22%)	34,705	36,300	36,300	36,300	36,300	36,300	36,300	36,300	36,300	36,300
Impuesto a la Renta Diferido										
Utilidad Neta a distribuir accionistas	123,045	128,700								

Fuente: Autoría Propia

4.4 Activo por Impuesto Diferido por concepto de gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo.

4.4.1 Antecedentes

De acuerdo a lo establecido en el RLORTI en su innumerado Impuestos Diferidos en el numeral 5, menciona que son consideradas como gastos *“Las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y pensiones jubilares patronales, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que el contribuyente se desprenda efectivamente de recursos para cancelar la obligación por la cual se efectuó la provisión.”*

4.4.2 Análisis

Es importante mencionar que la normativa tributaria en lo expuesto anteriormente considera como gasto no deducible únicamente la depreciación atribuible al desmantelamiento, sin embargo excluye la actualización de los gastos financieros atribuible a la provisión de desmantelamiento, por ende como se encuentra redactada la norma tributaria, las sociedades deberán considerar actualmente como un gasto no deducible, dicha situación trae consigo que las sociedades que poseen los costos de desmantelamiento, no puedan compensar los gastos financieros en la conciliación tributaria y por consiguiente se considere como una diferencia permanente.

4.4.3 Reconocimiento Inicial y Posterior

Por tanto, con la finalidad de que dicha transacción sea recuperable a través de la conciliación tributaria de ejercicios económicos futuros, se propone lo siguiente:

- Que para poder realizar dicha provisión por desmantelamiento debe estar amparado bajo un contrato, caso contrario por un informe técnico donde se detallará el motivo a proceder a desmantelar.

- Que el gasto financiero que se reconoce a través del tiempo para la actualización de la provisión en su totalidad sea mayor que la provisión inicial para poder deducir dicho monto que se carga anualmente.
- Que sea demostrable y verificable que la sociedad cancelo los valores por concepto de desmantelamiento en el tiempo establecido.
- Que las provisiones en exceso y las que no vayan a ser utilizadas por cualquier causa, deberán revertirse a resultados como otros ingresos gravables.
- Dicha generación de impuesto diferido podrá ser utilizado en el momento en que el contribuyente se desprenda efectivamente de recursos para cancelar la obligación por la cual se efectuó la provisión.

4.4.4 Caso Práctico

La industria Mabe S.A. adquirió el 1 de enero del 2016 una concesión para el montaje de una maquinaria por un valor de US\$ 250,000 para la elaboración de sus productos por un plazo de 10 años, en el contrato se establece una cláusula de desmantelamiento la cual será aplicable al final de la vida útil del contrato, lo cual un experto en dicho desmantelamiento determino que el costo asciende a US\$80,000. La tasa de interés de mercado es de 12%. La vida útil de dichas instalaciones es de 10 años para propósitos contables y su método de depreciación es línea recta. La tasa de Impuesto a la Renta aplicable es del 22%.

4.4.5 Desarrollo del Caso Práctico

Procedemos a traer a valor actual la provisión por desmantelamiento para así poder determinar cuál es el gasto financiero a través de los años transcurridos.

Tabla 253: Determinación del Valor Actual

Años	Tasa de Interés	Valor a Pagar	Valor Actual Provisión
2016	12%	80,000	\$ 25,758

Fuente: Autoría Propia

Procedemos a realizar la tabla de amortización para poder determinar por cada periodo el gasto financiero en que incurre, lo cual es de la siguiente manera:

Tabla 254: Tabla de Amortización de la Provisión por Desmantelamiento

Fecha	Valor Actual	Gastos Financieros	Valor Futuro
1/1/2016	\$ 25,758	3,091	28,849
1/1/2017	\$ 28,849	3,462	32,311
1/1/2018	\$ 32,311	3,877	36,188
1/1/2019	\$ 36,188	4,343	40,531
1/12/2020	\$ 40,531	4,864	45,395
1/12/2021	\$ 45,395	5,447	50,842
1/12/2022	\$ 50,842	6,101	56,943
1/12/2023	\$ 56,943	6,833	63,776
1/12/2024	\$ 63,776	7,653	71,429
1/12/2025	\$ 71,429	8,571	80,000
Total		54,242	-

Fuente: Autoría Propia

Como previamente ya analizamos en el capítulo 3 el tratamiento contable sobre el desmantelamiento de propiedad, planta y equipo, nos enfocaremos solo en la parte correspondiente en el ajuste de la provisión por los gastos financieros generados por dicho desmantelamiento.

Asientos Diarios

A continuación, presentaremos los asientos diarios por el ajuste que se realiza cada año para la provisión de desmantelamiento, dicho valor se va tomando de lo obtenido en la tabla de amortización.

Tabla 255: Gasto Financiero Año 2016

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-1-			
	<u>Gastos Financieros</u>		3,091	
	<u>Prov. Desmantelamiento</u>			3,091
	P/r de Gastos Financieros			

Fuente: Autoría Propia

Tabla 256: Gasto Financiero Año 2017

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2017	-1- <u>Gastos Financieros</u> <u>Prov. Desmantelamiento</u> P/r de Gastos Financieros		3,462	3,462

Fuente: Autoría Propia

Tabla 257: Gasto Financiero Año 2018

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2018	-1- <u>Gastos Financieros</u> <u>Prov. Desmantelamiento</u> P/r de Gastos Financieros		3,877	3,877

Fuente: Autoría Propia

Tabla 258: Gasto Financiero Año 2019

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2019	-1- <u>Gastos Financieros</u> <u>Prov. Desmantelamiento</u> P/r de Gastos Financieros		4,343	4,343

Fuente: Autoría Propia

Tabla 259: Gasto Financiero Año 2020

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2020	-1- <u>Gastos Financieros</u> <u>Prov. Desmantelamiento</u> P/r de Gastos Financieros		4,864	4,864

Fuente: Autoría Propia

Tabla 260: Gasto Financiero Año 2021

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2021	-1- <u>Gastos Financieros</u> <u>Prov. Desmantelamiento</u> P/r de Gastos Financieros		5,447	5,447

Fuente: Autoría Propia

Tabla 261: Gasto Financiero Año 2022

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2022	-1- <u>Gastos Financieros</u> <u>Prov. Desmantelamiento</u> P/r de Gastos Financieros		6,101	6,101

Fuente: Autoría Propia

Tabla 262: Gasto Financiero Año 2023

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2023	-1- <u>Gastos Financieros</u> <u>Prov. Desmantelamiento</u> P/r de Gastos Financieros		6,833	6,833

Fuente: Autoría Propia

Tabla 263: Gasto Financiero Año 2024

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2024	-1- <u>Gastos Financieros</u> <u>Prov. Desmantelamiento</u> P/r de Gastos Financieros		7,653	7,653

Fuente: Autoría Propia

Tabla 264: Gasto Financiero Año 2025

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2025	-1- <u>Gastos Financieros</u> <u>Prov. Desmantelamiento</u> P/r de Gastos Financieros		8,571	8,571

Fuente: Autoría Propia

En este año se produce ya la finalización del contrato, por ende, se debe de desmantelar como se había acordado en el año 1 y dicha provisión se da de baja, el asiento es de la siguiente manera:

Tabla 265: Asiento para Proceder a Desmantelar

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2025	-2- <u>Prov. Desmantelamiento</u> <u>E.E.E.</u> P/r desmantelamiento de propiedad		80,000	80,000

Fuente: Autoría Propia

Análisis de la Diferencia Temporaria

El ajuste anual que existe para la provisión por parte del gasto financiero que a través de los años se genera da a lugar a un activo por impuesto diferido el cual a continuación presentamos dicha diferencia temporaria en el formulario 101 y su registro contable.

Tabla 266: Registro del Activo por Impuesto Diferido en gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2016.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-1- <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/r generación de diferencia temporaria		680	680

Fuente: Autoría Propia

En el cual el formulario 101 debería ser presentado de la siguiente manera:

Tabla 267: Presentación Formulario 101- Generación por gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2016.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR AJUSTES DE PROVISIÓN DE DESMANTELAMIENTO	840	+	3,091	841	-	-

Fuente: Autoría Propia

Tabla 268: Registro del Activo por Impuesto Diferido en gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2017.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2017	-1- <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/r generación de diferencia temporaria		762	762

Fuente: Autoría Propia

En el cual el formulario 101 debería ser presentado de la siguiente manera:

Tabla 269: Presentación Formulario 101- Generación por gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2017.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR AJUSTES DE PROVISIÓN DE DESMANTELAMIENTO	840	+	3,462	841	-	-

Fuente: Autoría Propia

Año 2018

Tabla 270: Registro del Activo por Impuesto Diferido en gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2018.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2018	-1- <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/r generación de diferencia temporaria		853	853

Fuente: Autoría Propia

En el cual el formulario 101 debería ser presentado de la siguiente manera:

Tabla 271: Presentación Formulario 101- Generación por gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2018.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR AJUSTES DE PROVISIÓN DE DESMANTELAMIENTO	840	+	3,877	841	-	-

Fuente: Autoría Propia

Año 2019

Tabla 272: Registro del Activo por Impuesto Diferido en gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2019.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2019	-1- <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/r generación de diferencia temporaria		955	955

Fuente: Autoría Propia

En el cual el formulario 101 debería ser presentado de la siguiente manera:

Tabla 273: Presentación Formulario 101- Generación por gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2019.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR AJUSTES DE PROVISIÓN DE DESMANTELAMIENTO	840	+	4,343	841	-	-

Fuente: Autoría Propia

Año 2020

Tabla 274: Registro del Activo por Impuesto Diferido en gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2020.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2020	-1- <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/r generación de diferencia temporaria		1,070	1,070

Fuente: Autoría Propia

En el cual el formulario 101 debería ser presentado de la siguiente manera:

Tabla 275: Presentación Formulario 101- Generación por gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2020.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR AJUSTES DE PROVISIÓN DE DESMANTELAMIENTO	840	+	4,864	841	-	-

Fuente: Autoría Propia

Tabla 276: Registro del Activo por Impuesto Diferido en gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2021.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2021	-1- <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/r generación de diferencia temporaria		1,198	1,198

Fuente: Autoría Propia

Tabla 277: Presentación Formulario 101- Generación por gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2021.

En el cual el formulario 101 debería ser presentado de la siguiente manera:

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR AJUSTES DE PROVISIÓN DE DESMANTELAMIENTO	840	+	5,447	841	-	-

Fuente: Autoría Propia

Tabla 278: Registro del Activo por Impuesto Diferido en gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2022.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2022	-1- <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/r generación de diferencia temporaria		1,342	1,342

Fuente: Autoría Propia

En el cual el formulario 101 debería ser presentado de la siguiente manera:

Tabla 279: Presentación Formulario 101- Generación por gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2022.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR AJUSTES DE PROVISIÓN DE DESMANTELAMIENTO	840	+	6,101	841	-	-

Fuente: Autoría Propia

Tabla 280: Registro del Activo por Impuesto Diferido en gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2023.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2023	-1- <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/r generación de diferencia temporaria		1,503	1,503

Fuente: Autoría Propia

En el cual el formulario 101 debería ser presentado de la siguiente manera:

Tabla 281: Presentación Formulario 101- Generación por gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2023.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR AJUSTES DE PROVISIÓN DE DESMANTELAMIENTO	840	+	6,833	841	-	-

Fuente: Autoría Propia

Tabla 282: Registro del Activo por Impuesto Diferido en gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2024.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2024	-1- <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/r generación de diferencia temporaria		1,684	1,684

Fuente: Autoría Propia

En el cual el formulario 101 debería ser presentado de la siguiente manera:

Tabla 283: Presentación Formulario 101- Generación por gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2024.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR AJUSTES DE PROVISIÓN DE DESMANTELAMIENTO	840	+	7,653	841	-	-

Fuente: Autoría Propia

Tabla 284: Registro del Activo por Impuesto Diferido en gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2025.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2025	-1-			
	<u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u>		1,886	
	<u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u>			1,886
	P/r generación de diferencia temporaria			

Fuente: Autoría Propia

En este año es el último por ende se procede a desmantelar y dicha provisión se da de baja y el impuesto diferido que se había generado a través de los años por el ajuste que sufría será revertido de la siguiente manera:

Tabla 285: Registro de la Recuperación del Activo por Impuesto Diferido por gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2017.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2025	-2-			
	<u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u>		11,933	
	<u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u>			11,933
	P/r reversión de diferencia temporaria			

Fuente: Autoría Propia

En el cual el formulario 101 debería ser presentado de la siguiente manera:

Tabla 286: Presentación Formulario 101- Generación por gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo año 2025.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
			GENERACIÓN		REVERSIÓN	
POR AJUSTES DE PROVISIÓN DE DESMANTELAMIENTO	840	+	8,571.00	841	-	54,242.00

Fuente: Autoría Propia

A continuación, reflejaremos el efecto de dicha diferencia temporaria a través de los 10 años aplicando el impuesto diferido

Tabla 287: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria por gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo considerando el diferido.

Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Ingresos	300,000	300,000	300,000	300,000	300,000	300,000	300,000	300,000	300,000	300,000
(-) Gastos Administrativos	-45,000	-45,000	-45,000	-45,000	-45,000	-45,000	-45,000	-45,000	-45,000	-45,000
(-) Gastos Financieros	-3,091	-3,462	-3,877	-4,343	-4,864	-5,447	-6,101	-6,833	-7,653	-8,571
Utilidad Contable	251,909	251,538	251,123	250,657	250,136	249,553	248,899	248,167	247,347	246,429
(+) Generación de diferencia temporaria	3,091	3,462	3,877	4,343	4,864	5,447	6,101	6,833	7,653	
(-) Reversión de diferencia temporaria										45,671
Utilidad Gravable	255,000	200,758								
Impuesto a la Renta (22%)	-55,420	-55,338	-55,247	-55,145	-55,030	-54,902	-54,758	-54,597	-54,416	-54,214
Impuesto a la Renta Cte.	56,100	56,100	56,100	56,100	56,100	56,100	56,100	56,100	56,100	44,167
Impuesto a la Renta Diferido	-680	-762	-853	-955	-1,070	-1,198	-1,342	-1,503	-1,684	10,048
Utilidad Neta a distribuir accionistas	196,489	196,200	195,876	195,512	195,106	194,651	194,141	193,570	192,931	192,215

Fuente: Autoría Propia

A continuación, reflejaremos el efecto de dicha diferencia temporaria a través de los 10 años no aplicando el impuesto diferido

Tabla 288: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria por gastos financieros reconocidos en la actualización de la provisión de desmantelamiento de Propiedad, Planta y Equipo considerando el diferido.

Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Ingresos	300,000	300,000	300,000	300,000	300,000	300,000	300,000	300,000	300,000	300,000
(-) Gastos Administrativos	-45,000	-45,000	-45,000	-45,000	-45,000	-45,000	-45,000	-45,000	-45,000	-45,000
(-) Gastos Financieros	-3,091	-3,462	-3,877	-4,343	-4,864	-5,447	-6,101	-6,833	-7,653	-8,571
Utilidad Contable	251,909	251,538	251,123	250,657	250,136	249,553	248,899	248,167	247,347	246,429
(+) Generación de diferencia temporaria										
(-) Reversión de diferencia temporaria										
Utilidad Gravable	251,909	251,538	251,123	250,657	250,136	249,553	248,899	248,167	247,347	246,429
Impuesto a la Renta (22%)	-55,420	-55,338	-55,247	-55,145	-55,030	-54,902	-54,758	-54,597	-54,416	-54,214
Impuesto a la Renta Cte.	55,420	55,338	55,247	55,145	55,030	54,902	54,758	54,597	54,416	54,214
Impuesto a la Renta Diferido	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Utilidad Neta a distribuir accionistas	196,489	196,200	195,876	195,512	195,106	194,651	194,141	193,570	192,931	192,215

Fuente: Autoría Propia

4.5 Activo por Impuesto Diferido por concepto de deterioro en la obsolescencia de inventarios.

4.5.1 Antecedentes

De acuerdo a lo establecido en el numeral 5 del Art.10 de la LRTI, señala que son deducibles *“Las pérdidas comprobadas por caso fortuito, fuerza mayor o por delitos que afecten económicamente a los bienes de la respectiva actividad generadora del ingreso, en la parte que no fuere cubierta por indemnización o seguro y que no se haya registrado en los inventarios”*.

Por consiguiente, el literal b del numeral 8 del Art.28 de la RLRTI, señala que son deducibles *“Las pérdidas por las bajas de inventarios se justificarán mediante declaración juramentada realizada ante un notario o juez, por el representante legal, bodeguero y contador, en la que se establecerá la destrucción o donación de los inventarios a una entidad pública o instituciones de carácter privado sin fines de lucro con estatutos aprobados por la autoridad competente. En el acto de donación comparecerán, conjuntamente el representante legal de la institución beneficiaria de la donación y el representante legal del donante o su delegado. Los notarios deberán entregar la información de estos actos al Servicio de Rentas Internas en los plazos y medios que éste disponga”*.

4.5.2 Análisis

Conforme a lo descrito precedentemente, podemos denotar que el RLRTI no establece la deducción de la estimación de un inventario obsoleto para aquellas compañías que poseen como política de inventarios la estimación de una obsolescencia conforme a inventario que en el tiempo no puede ser objeto de comercialización y en consecuencia el mismo posee indicios de deterioro.

Es importante mencionar que la normativa tributaria actual permite la deducción por concepto de deterioro de una estimación de inventario obsoleto, cuando estos hayan sido dado de baja, para lo cual deben estar justificadas mediante declaraciones juramentadas realizadas por el representante legal, bodeguero y contador, estableciendo el destino final de dichos inventarios ya se a través de su destrucción o por donaciones a entidades públicas o sin fines de lucro.

4.5.3 Reconocimiento Inicial y medición posterior

Por tanto, con la finalidad de que dicha transacción sea recuperable a través de la conciliación tributaria de ejercicios económicos futuros, se propone lo siguiente:

- Que las pérdidas por inventario obsoletos que proceda a registrar la entidad, deben reflejar la situación real de los inventarios, y a su vez deben estar sustentados por reportes del departamento de bodega y el departamento contable.
- Basado en la política de la administración para la determinación de las pérdidas por inventario obsoleto. La entidad procederá a reconocer la dicha pérdida considerando los porcentajes de obsolescencia establecidos por la administración.
- Que, de acuerdo a lo establecido en la normativa tributaria vigente, las pérdidas por deterioro de inventario serán deducibles cuando dicho inventario se ha dado y este sustentado en declaraciones juramentadas del personal clave de la compañía (Representante Legal, Contador, Bodeguero).
- Basado en lo expuesto en el inciso anterior, se procederá a registrar un activo por impuesto diferido relacionado con aquella pérdida por inventario obsoleto, que no se consideró como gasto deducible en el ejercicio en el cual se procedió a registrar dicha pérdida por inventario obsoleto, una vez que se haya dado de baja los inventarios.
- Se procederá a considerar la recuperación del activo por impuesto diferido, en el ejercicio económico en el cual se haya procedido a dar de baja los inventarios contra la cuenta de valuación “Deterioro Acumulada de Obsolescencia”, la cual permitirá a las sociedades poder deducir vía conciliación tributaria el efecto no deducible relacionado con el deterioro de cartera registrado en los ejercicios económicos correspondientes.

4.5.4 Caso Práctico

Antecedentes

Al 31 de diciembre del 2016 la compañía Fabrex S.A. cuenta con diferentes tipos de inventario, los mismos que según el reporte del jefe de bodega y bajo la experiencia de la compañía presenta un porcentaje de obsolescencia debido a la baja rotación de los mismos, a continuación, se detalla la información:

Tabla 289: Detalle de Inventarios

Inventario	Saldo al 31 de diciembre 2016
Escritorios de Madera	50,000
Mesa Redonda De Madera	150,000
Sillas de Comedor	65,000
Total	265,000

Fuente: Autoría Propia

La política contable para la obsolescencia de inventarios es la siguiente:

Tabla 290: Detalle de Inventarios

POLITICA	
Antigüedad	% de Obsolescencia
0-90	10%
91-180	35%
181-360	50%
361-720	75%
más de 721 días	100%

Fuente: Autoría Propia

La tasa de impuesto a la renta para propósitos fiscales es del 22%. Se pide determinar el monto de obsolescencia, contabilizar los asientos de diario, el análisis del impuesto diferido, presentación en el estado de resultado integral y en el formulario 101.

4.5.5 Desarrollo del Caso Práctico.

A continuación, se determina el porcentaje de obsolescencia que debe ser reconocido en el año 2016 de conformidad a la política contable:

Tabla 291: Determinación de la Provisión de Obsolescencia año 2016

Inventario	Saldo al 31 de diciembre 2016	Días en Bodega	% de Obsolescencia	Provisión de Obsolescencia
Escritorios de Madera	50,000	90	10%	5000
Mesa Redonda De Madera	150,000	150	35%	52500
Sillas de Comedor	65,000	250	50%	32500
Total	265,000		-	90,000

Fuente: Autoría Propia

En el año 2017 y 2018 bajo el supuesto de que los inventarios aún se mantienen en bodega se debe realizar un ajuste a la cuenta de valuación de provisión de obsolescencia de la siguiente manera:

Tabla 292: Determinación de la Provisión de Obsolescencia año 2017

Inventario	Saldo al 31 de diciembre 2017	Días en Bodega	Porcentaje por provisionar	Provisión de Obsolescencia
Escritorios de Madera	50,000	455	65%	32500
Mesa Redonda De Madera	150,000	515	40%	60000
Sillas de Comedor	65,000	615	25%	16250
Total	265,000	-	-	108,750

Fuente: Autoría Propia

Tabla 293: Determinación de la Provisión de Obsolescencia año 2018

Inventario	Saldo al 31 de diciembre 2016	Días en Bodega	Porcentaje por provisionar	Provisión de Obsolescencia
Escritorios de Madera	50,000	820	25%	12500
Mesa Redonda De Madera	150,000	880	25%	37500
Sillas de Comedor	65,000	980	25%	16250
Total	265,000	-	-	66,250

Fuente: Autoría Propia

Asientos de Diario

En el año 2016, 2017 y 2018 se debe reconocer el gasto por provisión de obsolescencia de conformidad con la política contable tal como se muestra a continuación:

Tabla 294: Registro de la Provisión de Obsolescencia.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-1- <u>Gastos Provisión de Obsolescencia de Inventario</u> <u>Provisión de Obsolescencia de Inventario</u> P/r provisión de inventario obsoletos		90,000	90,000
31/12/2017	-2- <u>Gastos Provisión de Obsolescencia de Inventario</u> <u>Provisión de Obsolescencia de Inventario</u> P/r provisión de inventario obsoletos		108,750	108,750
31/12/2018	-3- <u>Gastos Provisión de Obsolescencia de Inventario</u> <u>Provisión de Obsolescencia de Inventario</u> P/r provisión de inventario obsoletos		66,250	66,250

Fuente: Autoría Propia

Es importante aclarar que la cuenta “Provisión de Obsolescencia de Inventario” es una cuenta de activo, la misma que funciona como una cuenta de valuación, la cual rebaja el saldo del inventario en el Estado de Situación Financiera.

Análisis del Impuesto Diferido

Tabla 295: Análisis del Impuesto Diferido por Provisión de Obsolescencia 2016.

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Tasa	AID
Inventario	265,000.00	265,000.00	-	-	-
Provisión Acum. de Obsolescencia	90,000.00	-	90,000.00	-	-
Total	175,000.00	265,000.00	90,000.00	22%	19,800.00

Fuente: Autoría Propia

El recuadro anterior muestra la generación del activo por impuesto diferido en el 2016, el mismo que según nuestra propuesta podrá ser recuperado en el futuro y su contabilización debe ser de la siguiente manera:

Tabla 296: Registro del Activo por Impuesto Diferido por Provisión de Obsolescencia año 2016.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-2- <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/R activo por impuesto diferido		19,800	19,800

Fuente: Autoría Propia

La propuesta para su presentación en el formulario 101 se muestra a continuación:

Tabla 297: Presentación Formulario 101- Generación por Provisión de Obsolescencia año 2016.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR OBSOLESCENCIA DE INVENTARIO	842	+	90,000	843	-	-

Fuente: Autoría Propia

Año 2017

Tabla 298: Análisis del Impuesto Diferido por Provisión de Obsolescencia 2017.

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Tasa	AID
Inventario	265,000.00	265,000.00	-	-	-
Provisión Acumulada de Obsolescencia	198,750.00	-	198,750.00	22%	-
Total	66,250.00	265,000.00	198,750.00	22%	43,725

Fuente: Autoría Propia

El recuadro anterior muestra la generación del activo por impuesto diferido en el 2017, el mismo que según nuestra propuesta podrá ser recuperado en el futuro, la contabilización del ajuste en la cuenta de Activo por Impuesto Diferido debe ser de la siguiente manera:

Tabla 299: Registro del Activo por Impuesto Diferido por Provisión de Obsolescencia año 2017.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2017	-2- <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/R activo por impuesto diferido		23,925	23,925

Fuente: Autoría Propia

La propuesta para su presentación en el formulario 101 se muestra a continuación:

Tabla 300: Presentación Formulario 101- Generación por Provisión de Obsolescencia año 2017.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR OBSOLESCENCIA DE INVENTARIO	842	+	108,750	843	-	-

Fuente: Autoría Propia

Año 2018

Tabla 301: Análisis del Impuesto Diferido por Provisión de Obsolescencia 2018.

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Tasa	AID
Inventario	265,000	265,000	-	--	--
Provisión Acum. de Obsolescencia	265,000	-	265,000	22%	58,300
Total	-	265,000	265,000	22%	58,300

Fuente: Autoría Propia

El recuadro anterior muestra la generación del activo por impuesto diferido en el 2018, el mismo que según nuestra propuesta podrá ser recuperado en el futuro, la contabilización del ajuste en la cuenta de Activo por Impuesto Diferido debe ser de la siguiente manera:

Tabla 302: Registro del Activo por Impuesto Diferido por Provisión de Obsolescencia año 2018.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2018	-2- <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/R activo por impuesto diferido		14,575	14,575

Fuente: Autoría Propia

La propuesta para su presentación en el formulario 101 se muestra a continuación:

Tabla 303: Presentación Formulario 101- Generación por Provisión de Obsolescencia año 2018.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR OBSOLESCENCIA DE INVENTARIO	842	+	66,250	843	-	-

Fuente: Autoría Propia

En el mismo 2018 según nuestra propuesta dichos inventarios son dados de baja contra nuestra cuenta de valuación de la siguiente forma:

Tabla 304: Registro de la baja de Inventario Obsoleto.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2018	-1- <u>Provisión de Obsolescencia de Inventario</u> <u>Inventario</u> P/r baja de inventario obsoleto		265,000	265,000

Fuente: Autoría Propia

La recuperación del activo por impuesto diferido deberá ser contabilizada de esta manera:

Tabla 305: Recuperación del Impuesto Diferido por Provisión de Inventario Obsoleto.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2018	-2- <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u> P/R recuperación del activo por impuesto diferido		58,300	58,300

Fuente: Autoría Propia

La propuesta para su presentación en el formulario 101 se muestra a continuación:

Tabla 306: Presentación Formulario 101- Reversión por Provisión de Obsolescencia.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR OBSOLESCENCIA DE INVENTARIO	842	+	-	843	-	265,000

Fuente: Autoría Propia

A continuación, se presenta los estados de resultados en el que se incluye el impuesto diferido y en el supuesto de que no existe el diferido para poder evidenciar el efecto en la utilidad a distribuir accionistas:

Incluido el Impuesto Diferido

Tabla 307: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria por Provisión de Obsolescencia incluido el diferido.

Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria	Años		
	2016	2017	2018
Ingresos	500,000	500,000	500,000
Otros Gastos	-125,000	-125,000	-125,000
Gasto por provisión de obsolescencia de inventario	-90,000	-108,750	-66,250
Utilidad Contable (a)	285,000	266,250	308,750
(+) Generación de diferencia temporaria	90,000	108,750	66,250
(-) Reversión de diferencia temporaria	-	-	265,000
Utilidad Gravable	375,000	375,000	110,000
Impuesto a la Renta (22%) (b)	82,500	82,500	24,200
Impuesto a la Renta Diferido (c)	-19,800	-23,925	43,725
Utilidad Neta a distribuir accionistas d=(a-b-c)	222,300	207,675	240,825

Fuente: Autoría Propia

Sin Incluir el Impuesto Diferido

Tabla 308: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria por Provisión de Obsolescencia sin incluir el diferido.

Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria	Años		
	2016	2017	2018
Ingresos	500,000	500,000	500,000
Otros Gastos	-125,000	-125,000	-125,000
Gasto por provisión de obsolescencia de inventario	-90,000	-108,750	-66,250
Utilidad Contable (a)	285,000	266,250	308,750
(+) Generación de diferencia temporaria			
(-) Reversión de diferencia temporaria			
Utilidad Gravable	285,000	266,250	308,750
Impuesto a la Renta (22%) (b)	62,700	58,575	67,925
Impuesto a la Renta Diferido (c)	-	-	-
Utilidad Neta a distribuir accionistas d=(a-b-c)	222,300	207,675	240,825

Fuente: Autoría Propia

Los estados de resultados mostrados anteriormente reflejan el efecto en la utilidad a distribuir accionista, es decir el ahorro en concepto de impuesto a la renta.

4.6 Activo por Impuesto Diferido por concepto de la aplicación de beneficios relacionados con el 100% de depreciación adicional.

4.6.1 Antecedentes

Según la LORTI en su numeral 7 de su Art. 10 de las deducciones se encuentra que el *“100% adicional de la depreciación de los activos que correspondan a la adquisición de maquinarias, equipos y tecnologías, y otros gastos, destinados a la implementación de mecanismos de producción más limpia, a mecanismos de generación de energía de fuente renovable (solar, eólica o similares) o a la reducción del impacto ambiental de la actividad productiva, y a la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, siempre que tales adquisiciones no sean necesarias para cumplir con lo dispuesto por la autoridad ambiental competente para reducir el impacto de una obra o como requisito o condición para la expedición de la licencia ambiental, ficha o permiso correspondiente. En cualquier caso, deberá existir una autorización por parte de la dicha autoridad.”*

La Ley establece que el máximo gasto a utilizar corresponderá al 5% de los ingresos totales. A su vez debe de presentar un sustento para demostrar el ahorro que está produciendo dicha maquinaria.

Asimismo, el párrafo 24 del Impuesto a las ganancias establece que 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, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca por causa del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:

- (a) no es una combinación de negocios; y
- (b) en el momento en que fue realizada no afectó ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

4.6.2 Análisis

Conforme a lo establecido en la normativa tributaria permite una deducción adicional del 100% de la depreciación en ciertas adquisiciones de activos fijos que cumplan con los requisitos previstos por la Ley, sin embargo, existe un límite para poder las empresas acogerse a dicha deducción en conciliación tributaria la cual es el 5% de los ingresos totales, es decir que si la depreciación de dicha adquisición es mayor a dicho porcentaje se acogerá solo el límite máximo.

Actualmente las empresas poseen un desconocimiento respecto si se debe registrar o no un activo por impuesto diferido por la consideración de una deducción adicional por concepto de depreciación de activos productivos. No obstante, presentamos a continuación el procedimiento que deben efectuar dichas sociedades con la finalidad que eviten riesgos tributarios en la utilización de esta deducción adicional, la cual debe encontrarse registrada conforme los lineamientos de la NIC 12 “Impuesto a las ganancias”

4.6.3 Reconocimiento Inicial y Posterior

Desde el punto de vista tributario, con la finalidad de que dicha transacción sea recuperable a través de la conciliación tributaria de ejercicios económicos futuros, se propone lo siguiente:

- Que sean adquisiciones de activos fijos que ayuden al ambiente, o sean generadoras de energía renovables y en la cual la empresa no esté obligada a adquirirla por una condición legal.
- Que dicha adquisición debe estar sustentada, detallando el ahorro y beneficios que trae a la empresa dichos activos.
- El monto de deducción no podrá superar el 5% de sus ingresos totales.
- Si el activo es sometido bajo una revaluación dicha valor revaluado no se podrá acoger a deducibilidad.

- Si la Administración Tributaria determina que no es aplicable dicha deducibilidad en ciertos activos que se acogió el sujeto pasivo, deberá pagar dicho valor al mes siguiente de la determinación.

4.6.4 Caso Práctico

La empresa Factosa S.A. cuya actividad del negocio es la producción de alimentos lácteos, compra una maquinaria con la finalidad de ayudar con el proceso de agua residuales que se envían al río que está cerca de la empresa, dado que su producción no tiene un impacto ambiental de alto riesgo las autoridades locales pertinentes no los obliga hacer dicho proceso. Puesto que las políticas de la empresa están basadas en el desarrollo y responsabilidad social, los altos funcionarios deciden autorizar la compra de la maquinaria el cual se efectuó el 1 de enero del 2016 a un monto de US\$ 850,000 con un tiempo de vida útil de 10 años y un valor residual de US\$ 25,000

4.6.5 Desarrollo del Caso Práctico

Antecedentes

A continuación, determinamos la depreciación anual de la maquinaria:

Tabla 309: Cálculo de la Depreciación Anual

Maquinaria	
Costo	850,000.00
Año de Vida Útil	10
Valor Residual	25,000.00
Depreciación Anual	82,500.00

Fuente: Autoría Propia

Asiento Diario

Asientos 2016

Tabla 310: Registro de la adquisición de Maquinaria

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
1/1/2016	-1- Maquinaria Cuentas por Pagar P/r de la compra de la maquinaria		850,000.	850,000

Fuente: Autoría Propia

Tabla 311: Registro de la depreciación año 2016.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-2- <u>Gastos de Depreciación Maquinaria</u> <u>Dep. Acumulada Maquinaria</u> P/r la dep. del Año 2016		82,500	82,500

Fuente: Autoría Propia

Asiento 2017

Tabla 312: Registro de la depreciación año 2017.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2017	-1- <u>Gastos de Depreciación Maquinaria</u> <u>Dep. Acumulada Maquinaria</u> P/r la dep. del Año 2017		82,500.00	82,500.00

Fuente: Autoría Propia

Asientos 2018

Tabla 313: Registro de la depreciación año 2018.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2018	-1- <u>Gastos de Depreciación Maquinaria</u> <u>Dep. Acumulada Maquinaria</u> P/r la dep. del Año 2018		82,500.00	82,500.00

Fuente: Autoría Propia

Asiento 2019

Tabla 314: Registro de la depreciación año 2019.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2019	-1- <u>Gastos de Depreciación Maquinaria</u> <u>Dep. Acumulada Maquinaria</u> P/r la dep. del Año 2019		82,500.00	82,500.00

Fuente: Autoría Propia

Asiento 2020

Tabla 315: Registro de la depreciación año 2020.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2020	-1- <u>Gastos de Depreciación Maquinaria</u> <u>Dep. Acumulada Maquinaria</u> P/r la dep. del Año 2020		82,500.00	82,500.00

Fuente: Autoría Propia

Asiento 2021

Tabla 316: Registro de la depreciación año 2021.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2021	-1- <u>Gastos de Depreciación Maquinaria</u> <u>Dep. Acumulada Maquinaria</u> P/r la dep. del Año 2021		82,500.00	82,500.00

Fuente: Autoría Propia

Asiento 2022

Tabla 317: Registro de la depreciación año 2022.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2022	-1- <u>Gastos de Depreciación Maquinaria</u> <u>Dep. Acumulada Maquinaria</u> P/r la dep. del Año 2022		82,500.00	82,500.00

Fuente: Autoría Propia

Asiento 2023

Tabla 318: Registro de la depreciación año 2023.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2023	-1- <u>Gastos de Depreciación Maquinaria</u> <u>Dep. Acumulada Maquinaria</u> P/r la dep. del Año 2023		82,500.00	82,500.00

Fuente: Autoría Propia

Asiento 2024

Tabla 319: Registro de la depreciación año 2024.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2024	-1- Gastos de Depreciación Maquinaria Dep. Acumulada Maquinaria P/r la dep. del Año 2024		82,500.00	82,500.00

Fuente: Autoría Propia

Asiento 2025

Tabla 320: Registro de la depreciación año 2025.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2025	-1- Gastos de Depreciación Maquinaria Dep. Acumulada Maquinaria P/r la dep. del Año 2025		82,500.00	82,500.00

Fuente: Autoría Propia

Determinación del Impuesto Diferido

Análisis de la Diferencia Temporaria

Tabla 321: Análisis del Impuesto Diferido por concepto de la aplicación de beneficios relacionados con el 100% de depreciación adicional.

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tasa	AID
Depreciación Adicional	-	82,500	82,500		
Total	-	82,500	82,500		

Fuente: Autoría Propia

Bajo el escenario en referencia, se considera que hay una diferencia temporal, pero no debería reconocerse un activo por impuesto diferido, debido a que de acuerdo con la NIC 12 no se debería registrar el impuesto diferido, si en el reconocimiento inicial del activo (en este caso del activo fijo) la diferencia no se registró en el estado de resultados tributario o estado de resultados financiero (Ver párrafo 24)

Dada que es una depreciación por el método de línea recta no va a variar por los 10 años, pero recordemos que los ingresos totales es el 5% su máximo a deducir y si los ingresos varían y se acogen dicho valor a la deducción cada año variara el asiento en función a dicho valor, en este caso reflejamos en el flujo ingresos constantes para que el Trabajo de Titulación sea mejor interpretado.

A continuación, presentaremos el Estado de Resultados por los 10 años, cabe mencionar que bajo este escenario cada año vamos a revertir directamente esa diferencia que se da por motivo de la deducción del 100% de depreciación adicional en ciertos activos de propiedad, planta y equipo establecidos por la Ley.

Tabla 322: Estado de Resultado y Conciliación Tributaria por concepto de la aplicación de beneficios relacionados con el 100% de depreciación adicional.

Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Ingresos	600,000	600,000	600,000	600,000	600,000	600,000	600,000	600,000	600,000	600,000
Otros Gastos	-35,000	-35,000	-35,000	-35,000	-35,000	-35,000	-35,000	-35,000	-35,000	-35,000
Depreciación de Máquina-Desmantelamiento	-82,500	-82,500	-82,500	-82,500	-82,500	-82,500	-82,500	-82,500	-82,500	-82,500
Utilidad Contable	482,500									
(+) Generación de diferencia temporaria	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
(-) Reversión de diferencia temporaria	30,000	30,000	30,000	30,000	30,000	30,000	30,000	30,000	30,000	30,000
Utilidad Gravable	452,500									
Impuesto a la Renta (22%)	99,550	99,550	99,550	99,550	99,550	99,550	99,550	99,550	99,550	99,550
Utilidad Neta a distribuir accionistas	382,950									

Fuente: Autoría Propia

4.7 Pasivo por Impuesto Diferido por amortización de costos de transacción en las obligaciones financieras.

4.7.1 Antecedentes

De acuerdo a lo establecido en el numeral 2 del Art.10 de la LRTI, señala que son deducibles *“Los intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio, así como los gastos efectuados en la constitución, renovación o cancelación de las mismas, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente. No serán deducibles los intereses en la parte que exceda de la tasa que sea definida mediante Resolución por la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera, así como tampoco los intereses y costos financieros de los créditos externos no registrados en el Banco Central del Ecuador”*.

Por consiguiente, el numeral 1 del Art.29 de la RLRTI, señala que son deducibles *“Los intereses de deudas contraídas con las instituciones del sistema financiero nacional, así como las comisiones y más gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de dichas deudas. En este caso no hay lugar a retenciones en la fuente”*.

4.7.2 Análisis

Conforme a lo descrito precedentemente, podemos denotar que el RLRTI permite deducir para propósitos tributarios aquellos costos derivados en la adquisición de deudas contraídas con las instituciones del sistema financiero nacional, en el año en el que se origina dicha obligación.

Es importante recordar que la mayoría de empresas ecuatorianas presentan sus estados financieros de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), por lo cual según la normativa contable los costos de transacción deben ser amortizados en relación al tiempo que dure la obligación.

Lo cual permite que las sociedades ecuatorianas incluyan como deducción la totalidad de los costos de transacción correspondiente a las deudas contraída, es por ello que

al momento de calcular el impuesto a la renta del ejercicio, dicha transacción configura en una diferencia temporaria imponible, la cual da lugar a un pasivo por impuesto diferido.

4.7.3 Reconocimiento Inicial y medición posterior

Con la finalidad de que las empresas puedan considerar la deducibilidad de los costos de transacción en el año en el cual se origina la obligación, a través de la conciliación tributaria es necesario considerar los siguientes puntos:

- Los pasivos por impuestos diferidos se mantendrán vigentes para su respectiva liquidación.
- Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben contar con sus respectivos soportes.
- Para que los activos o pasivos por impuestos diferidos puedan ser recuperados o pagados, deberán ser reconocidos contablemente, en cuantía correcta y momento adecuado.
- No se encuentra prevista la aplicación de una figura de “*reversos de gastos no deducibles*”. Por tanto, aquellos gastos que fueron considerados por los sujetos pasivos como no deducibles en un ejercicio, no podrán ser considerados como deducibles en ejercicios fiscales futuros. Es decir que si los contribuyentes no utilizan el gasto permitido por la normativa tributaria en el año en el que se origina la obligación, el mismo ya no podrá ser recuperado en los periodos futuros.

4.7.4 Caso Práctico

Antecedentes

El 2 de enero de 2016 la empresa Fabrex S.A, solicitó un préstamo bancario a un banco local bajo las siguientes condiciones:

Tabla 323: Detalle de Préstamo Bancario

Condiciones Según Banco	
Valor Préstamo:	US\$ 1,750,000
Fecha de Concesión:	2 de enero del 2016
Fecha de Vencimiento:	31 de diciembre de 2018
Sistema de Amortización:	Anualidades constates
Fecha de Pago:	31 de diciembre de cada año
Tipo de interés nominal:	4%
Costo de transacción	3.00%

Fuente: Autoría Propia

Para propósitos fiscales la tasa de impuesto a la renta es del 22%, se pide preparar la tabla de amortización del banco y la tabla de costo amortizado, asientos de diario, análisis del diferido y presentación en el Estado de Resultados Integral.

4.7.5 Desarrollo del Caso Práctico

Antes de efectuar el correspondiente análisis del Pasivo por Impuesto Diferido, es necesario efectuar los cálculos para preparar la tabla de amortización bancaria la misma que se detalla a continuación:

Tabla 324: Tabla de Amortización de Préstamo Bancario

Tabla de Amortización Bancaria				
Fecha	Cuota	Amortización	Interés	Saldo Final
02/01/2016				1,750,000
31/12/2016	630,610	560,610	70,000	1,189,390
31/12/2017	630,610	583,034	47,576	606,356
31/12/2018	630,610	606,356	24,254	-

Fuente: Autoría Propia

La amortización es el resultado de utilizar la función "Pago", utilizando la tasa pactada con el banco, para poder determinar los intereses se debe multiplicar la tasa de intereses por el Saldo Insoluto de la deuda bancaria.

Antes de efectuar la tabla de costo amortizado debes calcular nuestra Tasa Interna de Retorno (TIR), debido a que está presente una variable adicional a la de capital e interés, es decir las comisiones.

La tasa Interna de Retorno (TIR) es el resultado de traer a valor presente los flujos futuros o utilizando la Función “TIR” en Excel, considerando nuestro préstamo inicial menos el costo de transacción y los pagos realizados en los años correspondiente tal como se muestra a continuación:

Tabla 325: Determinación de la Tasa Interna de Retorno

Tasa Interna de Retorno	
Año 0	1,697,500
Año 1	-630,610
Año 2	-630,610
Año 3	-630,610
TIR	5.62%

Fuente: Autoría Propia

Posteriormente debemos realizar los cálculos para la preparación de la tabla de costo amortizado, utilizando la Tasa Interna de Retorno (TIR) la cual fue determinada previamente, la tabla de costo amortizado es la siguiente:

Tabla 326: Tabla del Costo Amortizado

Tabla de Costo Amortizado				
Fecha	Pago	Interés Según TIR	Amortización	Saldo Final
02/01/2016	-	-	-	1,697,500
31/12/2016	630,610	535,184	95,426	1,162,316
31/12/2017	630,610	565,270	65,340	597,047
31/12/2018	630,610	597,047	33,563	-

Fuente: Autoría Propia

La tabla anterior nos permitirá registrar el ajuste del gasto financiero en el año correspondiente contra la obligación financiera.

Asientos de Diario

Tabla 327: Registro de Obligación Financiera y Gasto Financiero del año 2016

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-1- <u>Efectivo y Equivalente de Efectivo</u> <u>Obligaciones Financieras C/P</u> <u>Obligaciones Financieras L/P</u> P/r Préstamo Bancario		1,697,500	535,184 1,162,316
31/12/2016	-2- <u>Gasto Financiero</u> <u>Obligaciones Financieras C/P</u> P/r Gasto financiero del año 2016		95,426	95,426

Fuente: Autoría Propia

La tabla anterior muestra el reconocimiento de la obligación bancaria dividida en el corto y largo plazo, además del ajuste por el gasto financiero del periodo.

El pago de la primera cuota del préstamo se registra contablemente de la siguiente manera:

Tabla 328: Registro de la Primera Cuota

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-3- <u>Obligaciones Financieras C/P</u> <u>Efectivo y Equivalente de Efectivo</u> P/r Pago de primera cuota		630,610	630,610

Fuente: Autoría Propia

En el año 2017 se debe realizar una reclasificación de la obligación del Largo plazo al Corto Plazo, el ajuste del gasto financiero y la cancelación de la segunda cuota, sus registros contables son los siguientes:

Tabla 329: Reclasificación de la Obligación, ajuste del Gasto Financiero y pago de la segunda cuota.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2017	-1- <u>Obligaciones Financieras L/P</u> <u>Obligaciones Financieras C/P</u> P/r Gasto financiero del año 2017		565,270	565,270
31/12/2017	-2- <u>Gasto Financiero</u> <u>Obligaciones Financieras C/P</u> P/r Gasto financiero del año 2017		65,340	65,340
31/12/2017	-3- <u>Obligaciones Financieras C/P</u> <u>Efectivo y Equivalente de Efectivo</u> P/r Pago de segunda cuota		630,610	630,610

Fuente: Autoría Propia

En el año 2018 se debe realizar una reclasificación de la obligación del Largo plazo al Corto Plazo, el ajuste del gasto financiero y la cancelación de la segunda cuota, sus registros contables son los siguientes:

Tabla 330: Reclasificación de la Obligación, ajuste del Gasto Financiero y pago de la tercera cuota.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2018	-1- <u>Obligaciones Financieras L/P</u> <u>Obligaciones Financieras C/P</u> P/r Gasto financiero del año 2017		597,047	597,047
31/12/2018	-2- <u>Gasto Financiero</u> <u>Obligaciones Financieras C/P</u> P/r Gasto financiero del año 2018		33,563	33,563
31/12/2018	-3- <u>Obligaciones Financieras C/P</u> <u>Efectivo y Equivalente de Efectivo</u> P/r Pago de tercera cuota		630,610	630,610

Fuente: Autoría Propia

Análisis del Diferido

En el año 2016 la compañía debe realizar el análisis del impuesto diferido en donde los costos de transacción según base contable deben ser amortizados durante la vigencia de la obligación, mientras que en la base fiscal el contribuyente se lo puede tomar como una deducción en el año en que se generó la obligación como se muestra a continuación:

Tabla 331: Análisis del Impuesto por amortización de costos de transacción en las obligaciones financieras.

Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Tasa	PID
Obligación Financiera	1,750,000	1,750,000	-		
Amortización Costo de Transacción	17,500	52,500	35,000	22%	7,700
Total	1,732,500	1,697,500	35,000	22%	7,700

Fuente: Autoría Propia

El asiento contable para registrar el Pasivo por Impuesto Diferido es el siguiente:

Tabla 332: Registro del Pasivo por Impuesto Diferido en la amortización de costos de transacción en las obligaciones financieras.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2016	-1-			
	<u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u>		7,700	
	<u>Pasivo por Impuesto Diferido</u>			7,700
	P/r Pasivo por impuesto diferido			

Fuente: Autoría Propia

Su presentación en el formulario 101 es de la siguiente manera:

Tabla 333: Presentación Formulario 101- Generación por la amortización de costos de transacción en las obligaciones financieras.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR AMORTIZACIÓN DE COSTOS DE TRANSACCIÓN EN OBLIGACIONES FINANCIERAS	846	-	34,880	847	+	-

Fuente: Autoría Propia

En el año 2018 la compañía podrá efectuar la reversión del Pasivo por Impuesto Diferido de la siguiente manera:

Tabla 334: Reversión del Pasivo por Impuesto Diferido en la amortización de costos de transacción en las obligaciones financieras.

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2018	-1- <u>Gasto por Impuesto a la Renta Diferido</u> <u>Pasivo por Impuesto Diferido</u> P/r Reversión del Pasivo por Impuesto Diferido		7,700	7,700

Fuente: Autoría Propia

Su presentación en el formulario 101 es de la siguiente manera:

Tabla 335: Presentación Formulario 101- Generación por la amortización de costos de transacción en las obligaciones financieras.

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)						
	GENERACIÓN			REVERSIÓN		
POR AMORTIZACIÓN DE COSTOS DE TRANSACCIÓN EN OBLIGACIONES FINANCIERAS	846	-	-	847	+	34,880

Fuente: Autoría Propia

Incluido el Impuesto Diferido

Tabla 336: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria por la amortización de costos de transacción en las obligaciones financieras incluido el impuesto diferido.

Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria	2016	2017	2018
Ingresos	2,325,000	3,256,808	5,500,000
Costos de Venta	-697,500	-1,465,564	-2,750,000
Gastos Financieros	-535,184	-565,270	-597,047
Amortización de Costos de Transacción	-17,500	-17,500	-17,500
Utilidad Contable	1,772,316	2,674,038	4,885,453
(+) Generación de diferencia temporaria	- 35,000.00	-	-
(-) Reversión de diferencia temporaria	-	-	- 35,000.00
Utilidad Gravable	1,737,316	2,674,038	4,920,453
Impuesto a la Renta (22%)	382,210	588,288	1,082,500
Impuesto a la Renta Diferido	7,700	0	-7,700
Utilidad Neta a distribuir accionistas	1,382,407	2,085,750	3,810,654

Fuente: Autoría Propia

Sin considerar el Impuesto Diferido

Tabla 337: Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria por la amortización de costos de transacción en las obligaciones financieras sin incluir el impuesto diferido.

Estado de Resultado Integral y Conciliación Tributaria	2016	2017	2018
Ingresos	2,325,000	3,256,808	5,500,000
Costos de Venta	-697,500	-1,465,564	-2,750,000
Gastos Financieros	-535,184	-565,270	-597,047
Costos de Transacción	-17,500	-17,500	-17,500
Utilidad Contable	1,772,316	2,674,038	4,885,453
(+) Generación de diferencia temporaria	-	-	-
(-) Reversión de diferencia temporaria	-	-	-
Utilidad Gravable	1,772,316	2,674,038	4,885,453
Impuesto a la Renta (22%)	389,910	588,288	1,074,800
Impuesto a la Renta Diferido	-	-	-
Utilidad Neta a distribuir accionistas	1,382,407	2,085,750	3,810,654

Fuente: Autoría Propia

Como se puede observar en los estados de resultados anteriores, la utilidad neta a distribuir accionistas no se ve afectada si la compañía incluye o no el impuesto diferido, por lo cual el tratamiento correcto de este tipo de transacciones no afectaría a los ingresos de sus accionistas bajo el supuesto que dichos valores puedan ser liquidados en el futuro.

CONCLUSIONES

Luego de efectuar el análisis contable y tributario de diversas transacciones que pueden generar diferencias temporarias de tipo deducible o imponible podemos concluir:

- Que el registro contable de impuestos diferidos en el Estado de Resultado Integral de las sociedades no perjudica la determinación de la utilidad neta a distribuir a los accionistas, en razón que el mismo funciona como un efecto compensatorio en el tiempo, es decir, que en el año de la determinación del activo por impuesto diferido la contrapartida se constituye en un impuesto a las ganancias diferido con saldo acreedor que resulta en un ingreso que será objeto de distribución a los accionistas, mientras que en los años siguientes que la compañía efectúa la deducción vía conciliación tributaria, dicho activo por impuesto diferido se reversa con débito al impuesto a las ganancias, en el cual la utilidad neta a distribuir a los accionistas se disminuye, compensando el efecto anteriormente mencionado, situación que no es aplicable si la transacción desde el punto de vista tributario se considera una diferencia permanente. En dicho caso, las diferencia permanente resultar en un efecto distorsivo de la utilidad neta a distribuir a los accionistas, la cual mediante la aplicación de los impuestos diferidos la regula sin perjudicar los dividendos objeto de distribución por las inversiones efectuadas por los accionistas en las sociedades.
- Que existe transacciones que de acuerdo a la técnica contable puede generar activos por impuestos diferidos, los mismos que podrían ser recuperados en el futuro a través de la conciliación tributaria.
- Que los activos por impuestos diferidos solo podrán ser reversados si dicho tratamiento está previsto en la normativa tributaria.
- Que todos los pasivos por impuesto diferido deben ser registrados contablemente, cuya normativa tributaria y contable deben ser registrados en tiempo y en la forma que corresponda.

RECOMENDACIONES

Las respectivas recomendaciones del presente Trabajo de Titulación se detallan a continuación:

- La Administración Tributaria debería considerar y evaluar no solo los 10 casos vigentes, puesto que como se demostró existen otros casos que se da en la práctica contable que permite la aplicabilidad del Impuesto Diferido.
- La Administración Tributaria debe crear un instructivo técnico de Aplicabilidad de Impuestos Diferidos con ejemplos prácticos que sucedan usualmente en las empresas ecuatorianas para un mayor alcance en los contribuyentes.
- La Administración Tributaria puede dar capacitaciones sobre las dudas más frecuentes que suelen tener los contribuyentes en la aplicación de Impuestos Diferidos.
- Las empresas deben tener profesionales altamente capacitados tanto en normas tributarias y contables para poder realizar una correcta determinación de diferencias temporarias.
- Las empresas deberían de proponer a la Autoridad Tributaria que el limitante vigente de casos para el tratamiento de impuestos Diferidos sea modificado evaluando las transacciones que pueden ayudar a los empresarios a disminuir la carga fiscal del Impuesto a la Renta Corriente.

REFERENCIAS

- IFRS (2016), *Norma Internacional de Contabilidad 2, Inventarios*
- IFRS (2016), *Norma Internacional de Información Financiera 5, Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta*
- IFRS (2016), *Norma Internacional de Contabilidad 11, Contratos de Construcción*
- IFRS (2016), *Norma Internacional de Contabilidad 12, Impuestos a las Ganancias*
- IFRS (2016), *Norma Internacional de Contabilidad 16, Propiedad, Planta y Equipo*
- IFRS (2016), *Norma Internacional de Contabilidad 19, Beneficios de Empleados*
- IFRS (2016), *Norma Internacional de Contabilidad 36, Deterioro del Valor de los Activos*
- IFRS (2016), *Norma Internacional de Contabilidad 37, Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*
- IFRS (2016), *Norma Internacional de Contabilidad 41, Agricultura*
- Registro Oficial (2016), *Ley de Régimen Tributario Interno, Impuesto a la Renta*
- Registro Oficial (2016), *Reglamento de la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Impuestos Diferidos*
- Registro Oficial (2016), *Reglamento de la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Deduciones*
- Registro Oficial (2015), *Ley de Incentivos a la Producción y Fraude Fiscal, Aplicación de transacciones sujetas a impuestos diferidos en el Ecuador*
- Colegio de Contadores de Chile (1997), *Boletín Técnico N° 60, Contabilización del Impuesto a la Renta e Impuestos Diferidos*
- Superintendencia de Valores y Seguros de Chile (2000), *Circular 829, Tratamiento Contable del Impuesto a la Renta e Impuestos Diferidos*
- Chile (2016), *Ley de Impuesto a la Renta N° 20.889, Gastos Deducibles*
- Perú (2016), *Ley de Impuesto a la Renta, Gastos Deducibles*
- Ernst & Young (2016), *Talleres de capacitación en Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF, NIC 12 Impuestos a las Ganancias*

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Guerrero Zambrano Joel Elías, con C.C: N° 1206350132 autor del trabajo de titulación: “Análisis de los efectos contables y tributarios adicionales a los previstos en la normativa tributaria vigente para la aplicación de impuestos diferidos en el Ecuador” previo a la obtención del título de Ingeniero en Contabilidad y Auditoría, CPA en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de titulación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de titulación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, marzo del 2017

f.  _____

Nombre: Guerrero Zambrano Joel Elías

C.C: 1206350132



DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Vásquez Peralta Karla Angélica, con C.C: N° 0704990803 autor del trabajo de titulación: “Análisis de los efectos contables y tributarios adicionales a los previstos en la normativa tributaria vigente para la aplicación de impuestos diferidos en el Ecuador” previo a la obtención del título de Ingeniera en Contabilidad y Auditoría, CPA en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de titulación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de titulación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, marzo del 2017

f.  _____

Nombre: Vásquez Peralta Karla Angélica

C.C: 0704990803



REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA			
FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE TITULACIÓN			
TÍTULO Y SUBTÍTULO:	Análisis de los efectos contables y tributarios adicionales a los previstos en la normativa tributaria vigente para la aplicación de impuestos diferidos en el Ecuador		
AUTOR(ES)	Joel Elías Guerrero Zambrano y Karla Angélica Vásquez Peralta		
REVISOR(ES)/TUTOR(ES)	Pedro José Samaniego Pincay		
INSTITUCIÓN:	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
FACULTAD:	Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas		
CARRERA:	Contabilidad y Auditoría, CPA		
TÍTULO OBTENIDO:	Ingeniero en Contabilidad y Auditoría, CPA		
FECHA DE PUBLICACIÓN:	Marzo del 2017	No. DE PÁGINAS:	244 páginas
ÁREAS TEMÁTICAS:	Contabilidad Impuestos Finanzas		
PALABRAS CLAVES/ KEYWORDS:	Impuestos Diferidos, Diferencia Temporal Deducible, Diferencia Temporal Imponible, Activo por Impuesto Diferido, Pasivo por Impuesto Diferido, Conciliación Tributaria.		
RESUMEN/ABSTRACT			
<p>El presente Trabajo de Titulación tiene como finalidad desarrollar la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 12 “Impuestos Diferidos” y establecer el tratamiento contable y tributario, a través de la elaboración de casos basados en transacciones no previstas en Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de aplicación, para la generación de Activos y Pasivos por Impuestos Diferidos en una Industria del Ecuador. La problemática de nuestra de Trabajo de Titulación está basada en que la normativa tributaria vigente no considera transacciones que según la correcta aplicación de la NIC 12, podría generar Activos o Pasivos por Impuestos Diferidos. Es por eso que en el desarrollo de nuestra investigación se identifican las transacciones que podrían generar un tratamiento de Impuestos Diferidos y su relación con las normativas tributarias de otros países, el correspondiente análisis de las diferencias temporarias, su presentación en la Conciliación Tributaria y su efecto en los dividendos otorgados a los accionistas.</p>			
ADJUNTO PDF:	<input checked="" type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO	
CONTACTO AUTOR/ES:	CON	Teléfono: +593-9-80711280 +593-4-2752183	E-mail: jegzam20@hotmail.com karla.vasquez.peralta@gmail.com



CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN (COORDINADOR DEL PROCESO UTE):	Nombre: Yong Amaya, Linda
	Teléfono: +593-4- 2200804 ext.1609
	E-mail: linda.yong@cu.ucsg.edu.ec
SECCIÓN PARA USO DE BIBLIOTECA	
Nº. DE REGISTRO (en base a datos):	
Nº. DE CLASIFICACIÓN:	
DIRECCIÓN URL (tesis en la web):	